

UiO : **Det juridiske fakultet**

Tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven

Kandidatnummer: 576

Leveringsfrist: 25.4.2015

Antall ord: 17256



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema for oppgaven	1
1.2	Hva er tilleggsavgift?	1
1.2.1	Vilkår for ileggelse av tilleggsavgift	2
1.3	Vedtak	2
1.4	Rettskildebildet	2
2	OM MERVERDIAVGIFT OG OMSETNINGSOPPGAVEN	4
2.1	Om merverdiavgift generelt	4
2.2	Avgiftssubjektet og -myndighetene	5
2.3	Omsetningsoppgaven	6
2.3.1	Terminvise oppgjør.....	6
2.3.2	Egen forklaring	7
2.3.3	Etterberegning	7
3	OM VEDTAKET, DOMSTOLKONTROLL OG STRAFFEPROBLEMATIKK..	7
3.1	Vedtak – klage og domstolkontroll	7
3.2	Straffeproblematikk	8
3.2.1	Straffesanksjon, utvidet bevisføring	11
4	BAKGRUNN OG FORMÅL	11
4.1	Hvorfor tilleggsavgift.....	11
4.1.1	Økonomiske grunner	12
4.1.2	Moralske/rettssikkerhetsmessige grunner.....	13
4.2	Historiske linjer.....	14
4.2.1	Tidlige varianter; 1933 og 1969	14
4.2.2	Situasjonen nå.....	16
4.3	Internasjonale linjer.....	17
4.3.1	Europeisk retts betydning for tilleggsavgift	17
4.3.2	Tilleggsavgift sammenlignet med svensk og dansk rett.....	18
4.4	Forholdet til tilleggsskatt	19
5	VILKÅR.....	20
5.1	Objektive vilkår.....	21
5.1.1	Overtredelse.....	22
5.1.2	Tapsvilkåret	23

5.1.3	Inn/ut tilfeller	27
5.2	Subjektive vilkår	29
5.2.1	Aktsomhetskravet – minimumsgrensen.....	30
5.2.2	Rettsvillfarelse	32
5.2.3	Egen forklaring	32
5.2.4	Grov uaktsomhet.....	33
5.2.5	Forsett	34
5.3	Beviskrav	34
5.4	Utmålingen.....	35
5.5	Forhold som kan frita for tilleggsavgift	37
5.5.1	«Kan»- skjønnet.....	37
5.5.2	«Punche-feil».....	37
6	OM KONTROLL AV OMSETNINGSOPPGAVER OG OM TILLEGGSavgIFTENS FUNKSJON	38
6.1	Tilleggsavgift som forebyggende virkemiddel	39
6.2	Tilleggsavgift som statlig inntektskilde, Statistikk	40
6.3	Om modell- og skjønnsbruk i oppgavekontroll	42
6.4	Næringsdrivendes forhold til tilleggsavgift	44
6.5	Fremtidsutsikter	45
	LITTERATURLISTE.....	48

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

I denne oppgaven vil jeg drøfte temaet tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Primært vil jeg drøfte tilleggsavgiften som sanksjon; hvordan og hvorfor den benyttes og hvilke hensyn som knytter seg til bruken, herunder vilkårene og de problemstillinger som knytter seg til disse. Sekundært vil jeg undersøke oppgavekontrollen og se på utviklingen av denne. Jeg vil også gjøre en kort analyse av tilleggsavgiftens verdi som virkemiddel.

Jeg vil forsøke å granske både bakgrunnen og systemet for oppgavekontrollen, med særlig fokus på tilleggsavgift. Jeg vil presentere hypoteser for effektivisering og finne ut om disse er forenlige med dagens system, og den utviklingen systemet er i ferd med å gjennomgå.

For å kunne best mulig plassere og illustrere enkelte sider ved tilleggsavgift, typisk de deler som relaterer seg til effektivitets-, rettssikkerhets- og andre samfunnshensyn vil jeg trekke linjer til andre avgifts-, skatte- og forvaltningsproblemstillinger.

Disposisjonen vil følge en modell der de senere delene støtter seg til de tidligere. De første delene av oppgaven vil først og fremst beskrive problemstillinger og tilleggsavgift som fenomen, egne konklusjoner og hypoteser vil følge tettere mot slutten av oppgaven.

Det er først og fremst § 21-3 1. ledd 1. punktum som vil bli behandlet i oppgaven, da jeg mener det er i dette punktum de sentrale problemstillingene ved bestemmelsen ligger.

1.2 Hva er tilleggsavgift?

Tilleggsavgift er en økonomisk administrativ sanksjon som kan ilegges med vedtak av skattekontorene når det foreligger dem en omsetningsoppgave med uriktig informasjon, eller det ikke er levert oppgave, og merverdiavgift har blitt fastsatt etter merverdiavgiftsloven kapittel 18. Det er merverdiavgiftsloven § 21-3 som hjemler bruk av tilleggsavgift.

Det blir brukt tilleggsavgift i om lag 1000 tilfeller årlig, med stor variasjon i bruken mellom de ulike skattekontorene.¹

¹ Se Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) pkt. 2.4

1.2.1 Vilkår for ileggelse av tilleggsavgift

Det må oppfylles både objektive og subjektive vilkår for å kunne ilegge tilleggsavgift. De objektive vilkårene dreier seg om at regelverket må være overtrådt og at staten derved er eller kunne vært unndratt tap. Det subjektive vilkåret er at det er noe å bebreide den som har levert uriktig omsetningsoppgave. Vilråene vil bli drøftet mer inngående i del 4.

1.3 Vedtak

Tilleggsavgift blir ilagt ved vedtak. Dette vedtaket kan påklages til klagenemd i samsvar med mval. § 19-1 og skal behandles i samsvar med reglene i forvaltningslovgivningen. Domstolene har prøvingsrett av lovanvendelsen og de faktiske omstendigheter, men skal som utgangspunkt ikke prøve det såkalte «kan»-skjønnct til forvaltningen. De problemstillinger som knytter seg til dette vil bli drøftet senere.

1.4 Rettskildebildet

I henhold til legalitetsprinsippet kreves hjemmel i lov for forvaltningens myndighetsutøvelse. Den nåværende Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven/mval.) er fra 2009. Denne innebar først og fremst tekniske endringer og var ikke ment å gjøre store endringer i rettssituasjonen. Finansdepartementet uttalte i forarbeidene blant annet: «Antall materielle endringer er derfor begrenses i størst mulig grad. Videre vil det være av sentral betydning for brukerne å vite at det er tale om en lovrevisjon uten realitetsendringer.»² Merverdiavgiftsloven av 2009 er den materielt mest omfattende vi har hatt, og innebærer blant annet en del bestemmelser som tidligere har vært henvist til forskriftene. Det har vært et mål å gjøre lovverket tilgjengelig, se blant annet uttalelsene i ot.prp. nr. 76 2008-2009 pkt. 5.7.

Det foreligger et sammensatt rettskildebilde på tilleggsavgiftens område. Tilleggsavgift ilegges på lovfestet grunnlag, etter § 21-3 i Lov om merverdiavgift av 2009, i samsvar med merverdiavgiftsforskriften og de årlige merverdiavgiftsvedtak. Det er loven som er den sentrale rettskilde, med de tolkningspremisser som fremgår av forarbeider og rettspraksis. Lovanvender har allikevel en rekke andre rettskilder å forholde seg til.

² Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) 5.3

Det har vært en tendens at domstolene har vært noe mer tilbakeholdne enn forvaltningen hva gjelder hvilke saker og omstendigheter som kan hjemle bruk av tilleggsavgift og andre sanksjoner. Særlig i spørsmål om utvist uaktsomhet har det vært tatt en noe mildere linje fra domstolene enn fra forvaltningen.³

Høyesteretts autoritet ved tolkningsspørsmål er sentral for utviklingen av forvaltningspraksis. Det mest innlysende eksemplet i nyere tid er tilleggsavgift strafflignende status etter EMK,⁴ men også på lovanvendelsen vil domstolene ha mye å si for fremtidige avgjørelser i forvaltningen.

Det er av rettssikkerhetshensyn nødvendig å ha en mest mulig enhetlig og lik behandling av like saker. Dette gjør at forvaltningspraksis blir en viktig rettskildefaktor. Skattedirektoratet utgir dessuten retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift (heretter «retningslinjene») samt «Merverdiavgiftshåndboken» som gir uttrykk for direktoratets syn på en del rettsspørsmål. Disse blir hyppig oppdatert for å være i tråd med gjeldende rett, og er i høy grad styrende for forvaltningens praksis. I tillegg har europeisk rett en viss påvirkning, særlig hva gjelder synet på tilleggsavgift som strafflignende reaksjon, med de konsekvenser dette innebærer for prosessuelle spørsmål.

Der det ikke foreligger tolkningsgrunnlag fra forarbeider eller rettspraksis støtter forvaltningen seg gjerne til de uttalelser som kommer fra Skattedirektoratet, Sivilombudsmannen eller Finansdepartementet. Det er stadig utvikling i bruken av tilleggsavgift, og de ulike rettskildefaktorene støtter seg gjerne til hverandre.

Det er noe uvanlig at en kilde som forvaltningens egne retningslinjer og uttalelser skal ha så stor betydning som på dette området, men da disse hele tiden oppdateres og støtter seg til det rettsbildet som følger av rettskildefaktorene ellers fremstår det allikevel som en fornuftig løsning.

Merverdiavgiftshåndboken er primært et verktøy for forvaltningen. Innholdet i denne blir regelmessig oppdatert for å være i tråd med gjeldende rett (som oftest hvert år), og den er sentral for forståelsen og utførelsen av avgiftsmyndighetenes praksis. På området tilleggsavgift er Merverdiavgiftshåndboken den mest omfangsrike kilden. Om egen rettskildeverdi står det i kapittelet «Om bruk av boken» følgende:

³ Se for eksempel Rt. 2004 s. 2000

⁴ Se for eksempel Rt. 2003 s. 1376

«Innholdet i boken gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser.»

og

«Et av formålene med utgivelsen av Merverdiavgiftshåndboken er å oppnå en mest mulig lik forvaltningspraksis. Skattedirektoratet forutsetter derfor at de anvisninger boken gir, normalt blir fulgt i etaten.»⁵

For å forstå avgiftsmyndighetenes praksis er det dermed nærliggende å ta i bruk dette verktøyet.

2 Om merverdiavgift og omsetningsoppgaven

2.1 Om merverdiavgift generelt

Historisk har merverdiavgift eller tilsvarende skatter vært en del av skattebildet i mange hundre år, i Norge er det først og fremst de siste 80 årene det har vært en utvikling mot systemet vi kjenner i dag, der merverdiavgiften utgjør omtrent 20 % av statens inntekter. Internasjonalt har det også vært en enorm utvikling og utbredelse i merverdiavgiften de siste 100 årene, og USA er nå det eneste av OECD-landene som ikke har noen form for merverdiavgift i det føderale systemet. Der også finnes dog en del stater som har innført «sales tax» i en del ulike former, noen av dem kan minne en del om merverdiavgift.

Etter merverdiavgiftsloven § 1-1 (1) er merverdiavgift «en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.»

Begrepene «skatt» og «avgift» har i Norge ulike betydninger, og «avgift» sikter i utgangspunktet til indirekte skatter og avgifter som er underlagt departementene. Det var debatt under utviklingen av den nye Merverdiavgiftsloven, og Finansdepartementet uttalte blant annet at ordet «avgift» kanskje burde forbeholdes sektoravgiftene, og at dermed «merverdiskatt» hadde vært en bedre betegnelse. Begrepet «merverdiavgift» er allikevel såpass etablert at det ikke

⁵ Merverdiavgiftshåndboken, «Om bruk av boken»

ble funnet nødvendig å bytte begrep. I Sverige brukes uttrykket «mervärdesskatt», mens i Danmark heter det «merværdiafgift».⁶

Merverdiavgift er en avgift som alle ledd i en transaksjonskjede skal betale, men som forbrukeren er ment å betale i siste instans. Det er dermed selgerne som er avgiftssubjektet, til tross for at forbrukeren er den som i utgangspunktet skal betale avgiften. Dette betyr at de næringsdrivende blir pålagt oppkreivingsjobb på vegne av staten, og skal registrere og sende inn dette i tråd med loven og de oppgavene de leverer. Dette betyr at man skal rapportere både inn- og utgående merverdiavgift.

Inngående merverdiavgift er definert i mval. § 1-3 f) slik: «merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel». Utgående merverdiavgift defineres i § 1-3 e) slik: «merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak». Som hovedregel skal altså forskjellen på inn- og utgående merverdiavgift i hvert ledd betales inn til staten. Resultatet av dette skal være at til slutt går de næringsdrivende i null, mens det er forbrukerens betalte merverdiavgift som staten står igjen med. Utgangspunktet er at alle varer og tjenester skal være gjenstand for merverdiavgift, med en del særlige unntak.

Næringsdrivende skal, dersom det ikke foreligger unntaksgrunner, levere omsetningsoppgave annenhver måned, der inn- og utgående merverdiavgift skal være oppført.

Selvdeklarasjonsprinsippet er grunnlaget for oppgavekontroll. Det er avgiftssubjektet selv som er ansvarlig for å sørge for at riktig merverdiavgift blir beregnet. Det ville krevet altfor store ressurser om myndighetene skulle kontrollere samtlige oppgaver, dermed er man avhengig av at oppgaver blir levert noenlunde riktige eller at man innhenter midlene fra et annet sted. Det er en forutsetning for merverdiavgiftens funksjon at avgiftssubjektene opptrer lojalt overfor systemet. Lojalitetsplikten er lovfestet i § 15-1 (8). Tilleggsavgiften fremstår i mange sammenhenger som en streng sanksjon, men blir også sett på som et viktig virkemiddel for å oppnå at avgiftssubjektene handler i tråd med de krav som stilles.

2.2 Avgiftssubjektet og -myndighetene

Avgiftssubjektet er den som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven, se mval. § 1-3 (1) d). Avgiftssubjektet er i forbindelse med denne oppgaven den næringsdrivende som har levert eller skal levere omsetningsoppgave, og som er mulig subjekt for tilleggsavgift.

⁶ Se for eksempel Gjems-Onstad og Kildal, MVA-Kommentaren. 4. utgave, 2011 på s. 22

Avgiftsmyndighetene er relevant forvaltning av avgiftslovgivningen. Etter mval. § 12-1 er det skattekontoret (eventuelt tollregionen ved innførsel) som er avgiftsmyndighet i første instans, og § 12-2 fastslår at «Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift er sentrale avgiftsmyndigheter.»

2.3 Omsetningsoppgaven

Omsetningsoppgave (i denne avhandlingen også kun «oppgave»): Oppgave som skal vise et avgiftssubjekts omsetning, uttak og de forhold som har med merverdiavgift å gjøre. Etter § 15-1 (2) skal oppgaven vise:

- «a) samlet omsetning og uttak
- b) omsetning og uttak som det etter kapittel 6 ikke skal beregnes merverdiavgift av
- c) utgående merverdiavgift, fradragberettiget inngående merverdiavgift, og
- d) avregning av utgående og inngående merverdiavgift»

Det er omsetningsoppgaven som er utgangspunktet for etterberegning og eventuell tilleggsavgift. Såfremt levert omsetningsoppgave er i samsvar med regelverket er det aldri snakk om å ilegge tilleggsavgift (jf. overtredelsesvilkåret i § 21-3).

Næringsdrivende har normalt anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift på midler ment til bruk i virksomheten, dette forhold skal komme frem i omsetningsoppgaven. Der det er uriktig eller manglende informasjon eller oppgave vil avgiftsmyndighetene etterberegne merverdiavgift der dette blir oppdaget.

2.3.1 Terminvise oppgjør

Omsetningsoppgaven skal leveres periodisk. Mval. § 15-2 sier at «Omsetningsoppgave skal leveres seks ganger i året. Første termin er januar og februar, annen termin er mars og april, tredje termin er mai og juni, fjerde termin er juli og august, femte termin er september og oktober og sjette termin er november og desember.». Bedrifter med årlig omsetning under kr. 1. mill. kan søke om kun årlig innlevering, jf. § 15-3. Det kan også søkes om hyppigere innlevering enn hver 2. måned, jf. § 15-5.

Et oppgjør er som utgangspunkt endelig per termin, noe som betyr at det ikke er adgang til å rette opp i uriktige oppgaver i en annen termin, eller til å føre merverdiavgiftsposter til en senere termin enn den riktige. En retting av feil eller mangler må derfor knyttes til den aktuelle termin, jf. § 11-5.

2.3.2 Egen forklaring

Avgiftssubjektet kan sammen med oppgaven levere forklaring av sitt standpunkt, sin vurdering av faktum og lovanvendelse. Denne vil være med på å gi skattekontoret bedre innsikt i avgiftssubjektets forhold. Forklaringen kan få betydning for skyldvurderingen, og vil i noen tilfeller ha betydning for om skattekontoret benytter seg av «kan»-skjønnnet eller ikke.

2.3.3 Etterberegning

Etterberegning av merverdiavgift er et vedtak som gjøres der forvaltningen går gjennom oppgaven og fastsetter merverdiavgift i samsvar med reglene i mval. kapittel 18. Den korrekte oppgaven blir så grunnlaget for en eventuell avregning mot den uriktige. Der resultatet er at staten mottar mindre enn den har krav på, eventuelt at det blir utbetalt for mye tilbake, er det dette beløpet som danner grunnlaget for en eventuell tilleggsavgift.

3 Om vedtaket, domstolkontroll og straffeproblematikk

3.1 Vedtak – klage og domstolkontroll

Det følger av mval. § 13-1 at «Forvaltningsloven gjelder hvis ikke annet er bestemt i denne loven.» Forvaltningsvedtak kan som hovedregel påklages, og vedtak etter merverdiavgiftsloven er ikke noe unntak. Vedtak om tilleggsavgift kan påklages til Klagenemda for merverdiavgift i samsvar med reglene i § 19-1. Klagenemdas avgjørelser offentliggjøres og fremstår som et synlig uttrykk for forvaltningspraksis. Klagenemda avgjør både spørsmål om etterberegning og tilleggsavgift, jf. § 19-1 (1) første punktum.

At ileggelse av tilleggsavgift gjøres ved vedtak innebærer at domstolene kan prøve forvaltningens vurdering av omstendighetene, og lovanvendelsen. Domstolens prøvingsrett av forvaltningsvedtak avgrenses vanligvis mot «kan»-skjønnnet. Tilleggsavgift er foreløpig intet unntak, selv om dette kan være problematisk ettersom tilleggsavgift regnes som straff etter EMK. Forvaltningen har som utgangspunkt fritt skjønn angående hvorvidt de skal eller ikke skal bruke de virkemidlene de har til sin disposisjon. Tilleggsavgift er i en interessant situasjon i så måte, da den på den ene siden stadig mer definert som straff, og på den annen side at

Skattedirektoratet uttaler at «Hensynet til likebehandling og forutberegnelighet tilsier at tilleggsavgift skal ilegges når vilkårene for dette er oppfylt.»⁷

Når forvaltningen etter disse retningslinjene som hovedregel skal ilegge tilleggsavgift der det er anledning til det, blir skillet mellom hva domstolene kan og ikke kan prøve enda vagere enn vanlig. Dette betyr i denne sammenheng at domstolene nærmest har en mer utvidet prøvingsrett enn i andre forvaltningssaker, på grunn av at «kan»-skjønnnet blir såpass utvasket. Der skattekontorene beslutter å ilegge tilleggsavgift er det uansett vilkårene i § 21-3 (1) første punktum som eventuelt kan prøves av domstolene. Utmålingen av tilleggsavgift er også innenfor forvaltningens frie skjønn.

Domstolenes prøvingsrett på tilleggsavgift inkluderer også spørsmål om hvorvidt riktig faktum er lagt til grunn og om vedtaket må kjennes ugyldig på bakgrunn av at det fremstår vilkårlig eller sterkt urimelig.⁸

Det er foreløpig et åpent spørsmål om reglene i EMK er i veien for at «kan»-skjønnnet ikke er gjenstand for domstolsprøving, men det er enda ikke lagt til grunn i praksis.

3.2 Straffeproblematikk

I norsk rett kan ingen dømmes uten lovhjemmel, jf. Grunnloven § 96. Tilleggsavgift blir ikke ansett som straff, men som en administrativ reaksjon etter norsk rett. Den faller allikevel innenfor Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonen (heretter EMK) sin tolkning av begrepet «straff», noe som har påvirket situasjonen i Norge, se for eksempel Rt. 2002 s. 509. Beviskravet for å ilegge tilleggsavgift må etter Høyesteretts oppfatning dermed være klar sannsynlighetsovervekt. Dette blir også fulgt i forvaltningens praksis.⁹ I tillegg til det strenge beviskravet har dobbeltstraffforbudet i EMK artikkel 6 nr. 1 ført til at det ikke lenger er anledning til å både opprette straffesak og ilegge tilleggsavgift for samme forhold. Tilleggsavgiftens strafflignende karakter har også hatt den effekt at avgiftssubjektet nå har rett til en videre bevisføring ved vedtak om tilleggsavgift enn etter vanlige forvaltningsvedtak, se for eksempel Rt. 1995 s. 1768.

⁷ Merverdiavgiftshåndboken, Første avsnitt i 21-3.3.1

⁸ Merverdiavgiftshåndboken, 2. avsnitt i 21-3.3.5

⁹ Se Merverdiavgiftshåndboken på s. 937

I Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) står følgende:

«Ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) ble Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) med tilleggsprotokoller inkorporert i norsk lovgivning. Formålet med menneskerettsloven er å styrke menneskerettighetenes stilling i norsk rett. Loven sier uttrykkelig at EMK skal gjelde som norsk lov og ved motstrid ha forrang foran annen norsk lovgivning.

De senere årene har EMK med protokoller fått stor betydning for ileggelse av tilleggsskatt etter norsk intern rett. Høyesterett har i flere saker vurdert forholdet mellom tilleggsskatt, straff og EMK, og avgjørelsene har fått konsekvenser for ligningsmyndighetenes bruk av tilleggsskatt og valg av sanksjonsform ved skatteunndragelser.»¹⁰

Tilleggsavgift og tilleggsskatt er i straffesammenheng like sanksjoner. Når Høyesterett har uttalt at tilleggsskatt er å regne som straff etter EMK, får dette samme betydning for tilleggsavgiften. Dette har vært lagt til grunn både av domstolene, lovgiver og forvaltning. I Merverdiavgiftshåndboken brukes følgende formulering:

«Reglene om tilleggsskatt og tilleggsavgift i forhold til EMK har vært prøvet i flere saker for Høyesterett de senere årene. Disse sakene har medført betydelige endringer i skatte- og avgiftsmyndighetenes forvaltning av reglene for tilleggsskatt og tilleggsavgift.»¹¹

Den primære endringen som følger av dette synet er at det ikke lenger er adgang til å både straffeforfølge og ilegge tilleggsavgift for samme forhold. Det er også prosessuelle endringer, i skjerpet krav til varsel om tilleggsavgift (som nå må følge de straffeprosessuelle krav) og en utvidet bevisføring ved domstolskontroll av vedtak om tilleggsavgift. Merk her at det kun er vedtak om tilleggsavgift dette gjelder, selve etterberegningen er ikke undergått samme endring.

I Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) uttales: «Etter departementets oppfatning tilsier det nye rettslige grunnlaget som Zolotukhin- og Carlberg-avgjørelsen har skapt, at ileggelse av tilleggsskatt ikke kombineres med straffeforfølgning for samme skatteunndragelse. Riksadvokaten og Skattedirektoratet har kommet til det samme, slik at anmeldelses- og påtalepraksis nå tilpasses dette.»¹²

¹⁰Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt), 5.1 innledning

¹¹Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.4 2. avsnitt

¹²Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) siste avsnitt i 5.

Både forvaltningen og domstolene har lagt om sin praksis for å imøtekomme kravene fra EMK. Tilleggsavgift kan ikke ilegges etter en overtredelse er strafforfulgt, og strafforfølgelse kan ikke skje etter varsel om tilleggsavgift er gitt. Det er allikevel anledning til å endre valg av sanksjon frem til det er nådd en «endelig avgjørelse i den første forfølgningen».¹³

Selve utmålingen av tilleggsavgiften er ikke per nå underlagt domstolkontroll, noe som er problematisk etter EMK artikkel 6, se f. eks MVA-kommentaren s. 620. Det er som utgangspunkt slik at straff skal kunne ankes og behandles på nytt, særlig dersom dette går i siktets disfavør. At ikke norske domstoler har denne muligheten byr derfor på problemer overfor EMK. Det er tvilsomt om praksis i fremtiden vil kunne bygge på at ikke domstolene har adgang til å sette ned det beløp som ble fastsatt i forvaltningen.

I Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.2 første avsnitt står følgende:

«Skattedirektoratet har lagt til grunn at ethvert varsel om illeggelse av tilleggsavgift er å anse som en straffesiktelse etter EMK art. 6 nr. 1. Dette stiller bl.a. krav til varselets form og innhold, jf. art. 6 nr. 3 bokstav a.»¹⁴

De krav som stilles til et varsel om tilleggsavgift tilsvarer nå de krav som følger av straffeprosessloven, og det er med det større adgang til innsyn. Avgiftssubjektet blir dermed i denne forstand bedre stilt enn hva som ville vært tilfelle hvis tilleggsavgift ikke i noen sammenheng ble sidestilt med straff.

De prosessuelle problemstillingene ved tilleggsavgifts status som straffelignende reaksjon, ved siden av dobbeltstraffproblematikken, knytter seg først og fremst til vedtak og varsel om tilleggsavgift og deres form og innhold. Det kreves for eksempel at det klart kommer frem i skriftlig form hvilken lovhjemmel som legger til grunn, og det skal vises til retningslinjene. Etter varsel om tilleggsavgift skal saken kun avsluttes med vedtak om enten tilleggsavgift eller vedtak om henleggelse av tilleggsavgiftssaken. I et vedtak må vilkårene behandles, lovanvendelsen må begrunnes og avgiftssubjektets anførsler må vurderes.¹⁵

¹³ Jf. Merverdiavgiftshåndboken s. 947 2. avsnitt

¹⁴ Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.2 første avsnitt

¹⁵ Se retningslinjene for tilleggsavgift pkt. 6.2 flg.

3.2.1 Straffesanksjon, utvidet bevisføring

Avgiftssubjektet har i noen sammenhenger hatt dårligere beskyttelse og mindre rettigheter enn det ville hatt som siktet i straffeprosess-sammenheng. For eksempel kan man ved domstolsprøving av forvaltningsvedtak vanligvis ikke benytte bevis som ikke forelå forvaltningen da saken ble avgjort i første instans. Etter Rt. 1995 s. 1768 er dette endret.

Merverdiavgiftshåndboken uttaler det slik:

«Bruk av tilleggsavgift regnes som en straffesiktelse etter EMK art. 6 nr. 1, se Rt 2002 s. 509 (Sundt). Som en følge av dette må avgiftssubjektet ha rett til en utvidet bevisføring ved domstolsprøvingen av tilleggsavgiften i forhold til det som tidligere har vært lagt til grunn etter intern norsk rett. Det er således lagt til grunn at det er en videre adgang til å føre nye bevis ved prøvingen av vedtak om bruk av tilleggsavgift enn ved selve etterberegningen (se for eksempel Rt 1995 s. 1768 Zahid Butt).»¹⁶

En domstol skal som utgangspunkt forholde seg til alle relevante bevis, gitt at disse er lovlig innhentet og fremlagt. Ved prøving av forvaltningsvedtak får domstolene som regel ikke utvidet bevisføringen, og må støtte seg til den som ble gjort av forvaltningen. Hva gjelder vedtak som innebærer straffelignende reaksjoner er situasjonen nå noe annerledes, delvis som konsekvens av EMKs innflytelse på norsk rett.

4 Bakgrunn og formål

4.1 Hvorfor tilleggsavgift

Etter retningslinjene for ileggelse av tilleggsavgift er tilleggsavgiften «primært et virkemiddel for å sikre at avgiftssubjektene foretar en korrekt beregning og innberetning av avgiften.»¹⁷ Da det er avgiftssubjektet selv som er ansvarlig for å levere korrekt utfylt omsetningsoppgave er myndighetene avhengig av at det som blir levert er mest mulig riktig. På den ene siden gjøres kontroller av oppgaver for å holde oppsyn med hvorvidt lojalitetsplikten overholdes, på den annen side gjennomføres de for å kunne fastsette riktig merverdiavgift og, ved hjelp av sanksjoner, bidra til en større grad av etterlevelse.

¹⁶Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.5 nest siste avsnitt

¹⁷ Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift, 1 Innledning

Avgiftssubjektets lojalitetsplikt er lovfestet i § 15-1 (8). Det er helt nødvendig for staten at man oppnår en grad av lojalitet fra avgiftssubjektene for å kunne innhente de avgiftene man har krav på. Sanksjoner for ikke å opptre i tråd med regelverket er et virkemiddel som er lett å forstå og som gir en enkel pekepinn på hva slags handlinger som er akseptert og ikke.

Der en oppgave er mangelfull i statens disfavør er det avgiftssubjektet selv som tjener på feilen dersom denne aldri oppdages eller rettes. Det er uomtvistelig at den økonomiske interessen er en av, om ikke *den* primære interessen for en næringsdrivende. Det er dermed grunn til å anta at en økonomisk sanksjon vil være et effektivt virkemiddel for å motvirke impulsen til å innberette minst mulig. Tilleggsavgiftens utmåling der grovere uaktsomhet og forsett skal sanksjoneres strengere enn en mindre grad av uaktsomhet er med på å forsterke denne effekten.

4.1.1 Økonomiske grunner

Den mest åpenbare fordelene ved å innføre sanksjoner som tilleggsavgift tar utgangspunkt i at selvdeklarasjon er standarden. Det er langt billigere for staten å få oppgavene levert av avgiftssubjektet enn det er å skulle hente informasjonen selv, men faren er at muligheten for unndragelse økes. I Norge har man kontroller med utvalgte oppgaver for å etterse at regelverket følges. Denne kontrollen tjener flere funksjoner. En funksjon er at man på subjektets side er klar over at det de leverer er gjenstand for etterprøving og at det er et poeng å etterstrebe riktighet. For statens del kan man innhente statistikk over hvilken andel av subjektene som leverer korrekt og ikke, samt hvilke regler, incentiver eller sanksjoner som har hvilken virkning. Det finnes foreløpig kun et beskjedent innblikk i den preventive effekten av de ulike sanksjoner, men i oppgavekontrollen brukes både skjønn og dataprogram med programmerte filtre for å mest mulig effektivt fange opp de oppgavene som er forbundet med særlig risiko.¹⁸

For å kunne kreve inn det staten har krav på, må oppgaver som leveres inneholde riktige tall. Når det er avgiftssubjektenes ansvar å levere riktig er en kontroll nødvendig for å kunne oppnå riktig inntjening. Det har ikke vært gjort konkrete undersøkelser av hvor mye penger Norge taper årlig på skatteunndragelser, men i Sverige har det blitt estimert et skattegap («skattefel») i 2007 på 133 milliarder SEK, tilsvarende 5 % av BNP (10 % av fastsatt skatt).¹⁹

¹⁸ Se eksempelvis Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) under 2 Riksrevisjonens merknader

¹⁹ Se «Skattefelskarta för Sverige» rapport 2008:1 fra det svenske Skatteverket side 7 og 68, gjengitt i NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser

Økokrim uttalte i trendrapport 2008-2009 følgende:

«Estimatene gir likevel et bilde av hvilke beløp vi snakker om når det gjelder skatteunndragelser. Hvis vi antar at situasjonen er noenlunde lik i Norge, med at ca. 5 prosent av BNP på ca. 2 300 milliarder NOK (2007) unndras beskatning, betyr det at ca. 115 milliarder kroner unndras beskatning årlig. Skatte- og avgiftskriminalitet fører altså til store inntektstap for staten. Dette er midler som dermed ikke kommer fellesskapet til gode.»²⁰

Her finner jeg ikke konkrete tall for merverdiavgift alene (selv om tallene inkluderer merverdiavgift og representerer totaliteten av skatte- og avgiftstapet), men det er grunn til å anta at det ikke er store forskjeller i folks holdninger mellom merverdiavgift spesielt og skatter og avgifter generelt. Der det finnes avvik kan dette antagelig forklares med ulik grad av klarhet i regelverket, og eventuelt om hvor omfattende kontroller som føres.

For å kunne oppnå en best mulig lojalitet blant betalerne, vil sanksjoner for mangelfulle oppgaver være et godt virkemiddel for å motvirke skatteunndragelser. Det er også viktig at regelverket er forståelig slik at avgiftssubjektet lett kan innfinne seg.

Tilleggsavgift er en sanksjon som i sin kjerne er enkel å forstå. Hvis man leverer uriktig vil man ende opp med å betale mer. Dette virker fornuftig og rettferdig, gitt at regelverket er forståelig og legger til rette for at subjektet kan oppfylle. Skyldkravet bidrar videre til å sørge for at tilleggsavgift fremstår rettferdig. Tilleggsavgift fremstår dermed som et godt alternativ til straffereaksjoner.

4.1.2 Moralske/rettssikkerhetsmessige grunner

Det er for det meste det økonomiske som gjør tilleggsavgift til en fornuftig sanksjon. Allikevel er det enkelte punkter som berører moralske eller rettssikkerhetsmessige forhold. Gitt at regelverket er greit forståelig, er det med klare satser og vilkår for tilleggsavgift mulig for avgiftssubjektet å forutberegne sin situasjon. Med komplisert regelverk og lite skjønn for grad av bebreidelse vil det fort bli svært vanskelig for en næringsdrivende å være trygg på at man følger regelverket. Det bør også være en faktor at de avgiftssubjekter som innfinner seg med regelverket ikke skal føle de lider et tap ved å levere rett oppgave. Dersom det føles som om de som unndrar ikke blir sanksjonert og at myndighetene ikke bryr seg, vil dette lett kunne føre til misnøye og i ytterste konsekvens en lavere grad av lojalitet til regelverket. Det er et

²⁰ NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser I 3.2.2

viktig poeng for regelens utforming og funksjon at den tar sikte på å ramme hardere de som «prøver seg» og mildere de som har komparativt har mindre å bebreide. Regler som er strenge mot de som «fortjener det» får som regel stor tilslutning fra samfunnet, likeledes føles det mer rettferdig at en sanksjon som denne kan unntas ved skjønn der det i situasjonen er lite eller intet å bebreide avgiftssubjektet.

Det er uansett slik at det økonomiske resultatet er tett forbundet med de moralske og rettssikkerhetsmessige vurderingene, særlig med tanke på hvor mye graden av lojalitet kan påvirke summen av statens inntekter. Hvis man, helt hypotetisk, ser for seg at et regelverk som føles rettferdig kontra et som føles urettferdig fører til en unndragelsesprosent på 2-3 i stedet for 7-8 er det snakk om mange milliarder man kan oppnå ved å legge til rette for best mulig samarbeid mellom subjektene og innkrever.

4.2 Historiske linjer

Det har vært variasjoner av skatt og avgift på salg helt tilbake til antikken. Konseptet at den som er forbruker skal skatte av de kjøp han eller hun gjør er ikke noen ny idé, men har gjennomgått drastiske endringer det siste hundreåret. I denne delen skal jeg begrense drøftelsen til de moderne norske utgavenes bestemmelser om tilleggsavgift.

Merverdiavgiftsloven § 1-1 (1) definerer merverdiavgift slik: «Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester».

4.2.1 Tidlige varianter; 1933 og 1969

Lov om omsetningsavgift (nr. 11 av 19. mai 1933) var forløperen til merverdiavgiftslovene. Bestemmelsen som tilsvarer dagens tilleggsavgift var å finne i § 3:

«Den som har gjort seg skyldig i en straffbar overtredelse av forskrifter, som utferdiges i henhold til denne lov, hvorved statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift, er, for så vidt overtredelsen er forsettlig eller skyldes grov uaktsomhet, forpliktet til å erlegge til statskassen det dobbelte i gjengangstilfelle det firedobbelte av det pliktige avgiftsbeløp.»²¹

²¹ Lov nr. 11 av 19. mai 1933 med tilleggslove, som gjengitt i Frigaard og Rosenberg: Omsetningsavgiften i praksis, utgave 1956. Bilag 1.

Denne bestemmelsen er forløperen til de moderne tilleggsavgiftsreglene, se for eksempel Refsland.²² Frigaard og Rosenberg skrev i 1956 at «denne bestemmelse er blitt forstått således at skatteinspektøren har adgang til å fastsette straffetillegg med *inntil* det dobbelte, eventuelt det firedobbelte avgiftsbeløp».²³ Reaksjonsmessig var altså loven strengere ved gjentakelse enn ved nåværende regler, mens det var like rammer ved førstegangsovertredelser da som det er nå, selv om det naturlig nok har vært utvikling i praksis. Tilleggsavgift over 100 % ble ikke brukt i praksis, se Refsland.²⁴ Det må merkes at det etter denne bestemmelsen kreves forsett eller grov uaktsomhet ved overtredelsen, «etter vanlig rettsfortolkning».²⁵ Frigaard og Rosenberg skriver videre at «ubekjennskap med bestemmelsene i avgiftsvedtaket i alminnelighet vil bli ansett som grov uaktsomhet». Uttrykket «straffbar» i denne paragrafen sikter til en overtredelse av Oppkreivingsbestemmelsene, gitt ved kongelig resolusjon.²⁶

Hva gjelder domstolenes prøvingsrett var det da som nå lovanvendelse, ikke skjønn, som kunne overprøves.²⁷

I Lov om merverdiavgift (1969) var det § 73 som var bestemmelsen om tilleggsavgift. Den lød som følger:

«Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrifter gitt i medhold av loven, og statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt avgift, kan utover avgift fastsatt etter §§ 55 og 56 ilegges tilleggsavgift med inntil 100 pst. Fastsettelse kan foretas inntil 10 år etter utløpet av vedkommende termin. Bestemmelsene i § 56 gjelder tilsvarende.

For så vidt angår ansvar etter denne paragraf svarer den avgiftspliktige for medhjelpes, ektefelles og barns handlinger.»

Finansdepartementet bemerket i Ot. Prp. nr. 17 (1968-69) at § 73 i Merverdiavgiftsloven (1969) ellers svarer til omsetningsavgiftslovens § 3, se Refsland.²⁸ Refsland bemerker videre

²² Thor Refsland, Merverdiavgiftsloven del II, Fjerde utgave, 1995

²³ Omsetningsavgiften i praksis, 1956. Side 17.

²⁴ Thor Refsland, Merverdiavgiftsloven del II, Fjerde utgave, 1995 på side 368.

²⁵ Omsetningsavgiften i praksis, 1956. Side 17.

²⁶ Frigaard og Rosenberg: Omsetningsavgiften i praksis, utgave 1956, på side 10 og 15.

²⁷ Frigaard og Rosenberg: Omsetningsavgiften i praksis, utgave 1956, på side 20.

²⁸ Thor Refsland, Merverdiavgiftsloven på side 365.

at en annen sentral forskjell er at kravet om forsett eller grov uaktsomhet var sløyfet, erstattet med simpel uaktsomhet i 1969-loven.

Tilleggsavgift skulle ikke anses som straff, men som en «økonomisk reaksjon mot overtredelse av avgiftslovgivningen.»²⁹ Det er den senere europeiske rettsfortolkningen som klassifiserer tilleggsavgiften som straff.

I 1987 kom retningslinjer for tilleggsavgift som var sentrale for utviklingen av praksis. Disse la grunnlaget for den nåværende praksis.

4.2.2 Situasjonen nå

Merverdiavgiftsloven av 2009 var i stor grad en kodifisering, først og fremst ment å være en teknisk revisjon. Det kom inn en del ny terminologi og noen få regelendringer, men i hovedsak var reglene de samme før og etter denne loven kom. I Ot.prp.nr.76 (2008-2009), under «Kapittel 13 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget» står følgende om tilleggsavgift: «Bestemmelsen om tilleggsavgift viderefører merverdiavgiftsloven § 73.»³⁰ Den viktigste endringen var dermed at regelverket ble noe lettere å sette seg inn i, noe som igjen har betydning for graden av lojalitet og avgiftssubjektenes evne til å oppfylle de krav regelverket stiller til dem. Et lettfattelig regelverk kan således ha stor betydning for hva staten totalt får inn i avgifter.

Fra mellom 1987 og frem til i dag har det vært en rekke mer og mindre viktige endringer. Tilleggsavgift er nå i de fleste sammenhenger å regne på lik linje med straff. Det tidligere viktige skillet mellom straff og administrative sanksjoner er mer eller mindre visket ut på grunn av lovverkets forhold til EMK, og selv om det fortsatt er enkelte nyanser som er ulike, er det for eksempel ikke adgang til å både ilegge tilleggsavgift og straffeforfølge for samme forhold.

De nye retningslinjene fra 2012 og utover, som erstattet de gamle fra 1987, legger vekt på at utmålingen av tilleggsavgift nå skal baseres på «standardiserte satser på grunnlag av den utviste skyld i den konkrete sak, og ikke lenger etter typetilfeller med satser basert på mer generelle betraktninger om hvor klanderverdig den aktuelle feil er.»³¹ Dette er en interessant end-

²⁹ Ot.prp. nr. 18 (1976-77) som gjengitt av Refsland på side 365.

³⁰ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Merverdiavgiftsloven, om § 21-3

³¹ Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.1 4. avsnitt

ring som er ment å føre til at avgiftssubjektene spares for uforholdsmessig strenge reaksjoner, samtidig som man frigjør kapasitet til å behandle de sakene med mer graverende overtredelser. En konsekvens av dette er at avgiftssubjektets beste handlingsmåte til en hvilken som helst tid vil være å innrette seg mest mulig etter regelverket, alternativt forklare sin egen posisjon.

Det har vært en veldig utvikling i utvelgelsen og utførelsen av selve oppgavekontrollen. Det har vært en utvikling fra at avgiftsmyndighetene brukte kun skjønn og fagkunnskap i utvelgelsen av oppgave til kontroll, til at man nå i tillegg til dette har tatt i bruk filtre og har markører som skal fange opp oppgaver av særlig risiko eller interesse.

4.3 Internasjonale linjer

Hele OECD unntatt USA benytter merverdiavgift eller en annen form for forbruksskatt. Denne skatteformen kan spore sine forgjengere langt tilbake i historien, og det er stor variasjon i både satser og gjennomføring fra land til land. I USA har man ikke en felles føderal forbruksskatt, men det er vanlig for stater å ha sin egen «sales tax», som i mange tilfeller kan minne om den merverdiavgift vi kjenner fra Europa.

4.3.1 Europeisk retts betydning for tilleggsavgift

Europeisk lovgivning om merverdiavgift (Value Added Tax, VAT) finnes for eksempel i direktiv 2006/112/EC (RVD). Avgiftsdirektivet er ikke omfattet av EØS-avtalen.³²

Europeisk rett har gjennom EØS fått stadig større betydning for Norge. På temaet tilleggsavgift er det først og fremst angående straffeaspektet at europeisk rett har hatt avgjørende betydning. Det ligger i de europeiske rettighetsreglene et forbud mot å straffeforfølge flere ganger for samme forhold. Økonomiske sanksjoner som tilleggsavgift regnes vanligvis som straff etter europeisk tolkning og dermed utløses forbudet mot å kunne straffeforfølge i tillegg. Det medfører også at avgiftssubjektet får utvidet en del rettigheter som en siktet ville hatt, og skjerper krav til prosessen, herunder krav til form og innhold i et varsel om tilleggsavgift.

³² Merverdiavgift i EU – En innføring, s. 12

4.3.2 Tilleggsavgift sammenlignet med svensk og dansk rett

For å illustrere hvilken innvirkning straffproblematikken har på straffelignende bestemmelser vil jeg trekke linjer til de sanksjonene i svensk og dansk rett som kan sammenlignes med tilleggsavgift.

4.3.2.1 Danmark

Den danske momsloven § 81 er lovbestemmelsen som kommer nærmest den norske tilleggsavgiften. Den lyder som følger:

«§ 81. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt

- 1) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger efter § 45, § 53, stk. 2, og § 72 samt § 12 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.,»³³

Etter den danske momsloven § 81 er det straffebestemmelser, spesifikt bøter, som i noen grad tilsvarende den norske tilleggsavgiften. Her er det imidlertid sentralt at denne bestemmelsen nettopp er en straffebestemmelse og ikke en «administrativ reaksjon». I denne sammenheng er dermed det danske systemet mer forenlig med de straffdefinisjoner som følger av europeisk rettstolkning.

Vilkårene for bøteleggelse er i stor grad de samme som for tilleggsavgift, bortsett fra at det subjektive vilkår her er grov uaktsomhet.

4.3.2.2 Sverige

Forvaltningen av den svenske «merverdesskatten» bærer også preg av europeisk innflytelse. «Skattetillägg» er det fenomen som tilsvarende tilleggsavgiften (og tilleggsskatten) i Norge. Dette har tradisjonelt ikke blitt sett på som straff, men (som i Norge) en administrativ reaksjon. Dobbelstraffproblematikken ble senest behandlet i Högsta Domstolens plenumsdom 23 juni 2013 (PMP).

Skattetillägg i Sverige har faste proSENTSATSER for ulike forhold. I tilfeller der et avgiftssubjekt har mangler i oppgaven kan skattetillägg ilegges med 40 % ved inntektsskatt og 20 % i tilfel-

³³ Som gjengitt på <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=145054#Kap21>

ler med MVA eller arbeidsgiveravgift. Skattetilllegg blir i hovedsak ilagt etter samme vilkår som i Norge, og i Sverige er det likere regler mellom merverdiavgift og inntektsskatt enn hva tilfelle er i Norge.

Skattetilllegg er, som sitt norske motstykke, lovlig praksis etter EMK, men regnes som straff etter europeisk tolkning.³⁴

Det svenske systemet skiller seg noe fra det norske i at det er ulike satser for ulike typer feil, og at disse i utgangspunktet er faste for typen feil, ikke av uaktsomhetsgraden. Det foreligger allikevel en del unntaksregler, for eksempel for tilfeller der avgiftssubjektet forsøker å rette en feil eller der det er mindre eller ingenting å bebreide for den feilen som foreligger. Således er det mange klare paralleller til den norske systemet.

4.4 Forholdet til tilleggsskatt

Tilleggsskatt er en administrativ reaksjon som ilegges etter ligningsloven § 10-2 1. ledd. Bestemmelsen lyder som følger:

«Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.»

I MVA-kommentaren på s. 617 uttaler forfatterne følgende:

«Det er forbausende store forskjeller mellom reglene om tilleggsavgift i mval § 213 og tilleggsskatt i lignl. §§ 10-2 til 10-5».³⁵

Tilleggsskatt og tilleggsavgift er ikke like bestemmelser, men det foreligger en del likheter mellom de to. I denne delen vil jeg ta opp elementer som viser til forskjeller og likheter.

Felles for bestemmelsene om tilleggsavgift og tilleggsskatt er at ingen av dem regnes som straff etter Grunnloven, men allikevel etter EMK. De er administrativt ganske like, selv om reglene bygger til dels på ulike tankesett. En ting er at satsene er ulike. Der tilleggsskatt kan

³⁴ Se plenumsdom som nevnt over

³⁵ Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, MVA-kommentaren 4. utgave 2011

ilegges med inntil 60 % ved forsett eller grov uaktsomhet,³⁶ kan tilleggsavgift ilegges med inntil 100 % av beløpet, der dette blir særskilt begrunnet.³⁷ Alminnelig sats for tilleggsatt er 30 % (jf. lignl. § 10-4), mens tilleggsavgiften skal utmåles ved skjønn etter en vurdering av klanderverdigheten. Mer oppsiktsvekkende er grunnleggende forskjeller i enkelte hensyn som typisk kunne vært felles, for eksempel i hvorvidt reaksjonen kan ilegges på objektivt grunnlag.

Tilleggsatt etter lignl. § 10-2 blir i utgangspunktet ilagt på objektivt grunnlag. For å kunne legge tilleggsavgift kreves det i tillegg at det er utvist uaktsomhet eller forsett ved overtredelsen. Det er mulig i tilleggsattetillfeller å påberope seg unnskyldningsgrunner etter § 10-3 nr. 1. Gjems-Onstad og Kildal skriver på s. 618 til 619: «Siden det er skattyter som må føre bevis for de subjektive unnskyldningsgrunnene, kan tilleggsatt sies å kreve subjektiv skyld, men med omvendt bevisbyrde.»

I MVA-kommentaren på s. 617 skrives at «Forskjellene mellom regelsettene kan til dels virke tilfeldige. De kan også svekke tyngden i en del argumenter for reglenes utforming».³⁸ Det er et poeng at reglene er i tråd med den allmenne rettsfølelsen og det kan være uheldig for tillitsforholdet mellom avgiftssubjekt og forvaltning dersom reglene virker tilfeldige. Hvis regler er ulike uten at det foreligger grunner for dette, kan det i noen grad bidra til at avgiftssubjektet stiller spørsmålstejn ved regelverket, noe som i siste instans kan føre til at lojaliteten til forvaltningen svekkes.

I et foreliggende forslag til ny skatteforvaltningslov er det meningen at man skal oppnå en likere forvaltning av de ulike særavgiftene og skattene. Dette innebærer at man fjerner en del av forskjellene i utformingen blir borte, og at det blir en mer enhetlig behandling av rettsreglene på skatte- og avgiftsområdene.³⁹

5 Vilkår

³⁶ Se lignl. § 10-5

³⁷ Jf. ordlyden in § 21-3 og retningslinjene 4.2

³⁸ MVAkommentaren s. 617

³⁹ Se Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov. På side 266 flg.

For at tilleggsavgift skal kunne ilegges må de objektive og det subjektive vilkåret i § 21-3 1. ledd være oppfylt. Lovteksten lyder som følger:

«21-3 § 21-3. Tilleggsavgift

(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18 1 og § 18 4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.

(2) Den som ansvaret etter denne paragraf retter seg mot, svarer også for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.»

I en omsetningsoppgave er det oppført inngående og utgående avgift. Da merverdiavgiften er ment å bli betalt av forbrukeren skal næringsdrivende overføre denne til staten. Samtidig skal merverdiavgift ikke ramme de næringsdrivendes situasjon, bortsett fra de konsekvenser som måtte følge av f. eks den høyere sluttprisen eller eventuelle administrative kostnader forbundet med å følge regelverket. Dette innebærer at staten skal tilbakeføre eventuell overskytende merverdiavgift.

Vedtak om etterberegning av merverdiavgift innebærer at oppgaven har blitt kontrollert og merverdiavgift fastsatt, jf. mval. § 18-1 flg. Der skattekontoret finner at staten ender opp med mindre enn man skulle hatt, skal dette rettes og betales inn. Tilleggsavgift, som kommer i tillegg til dette eventuelle beløpet, kommer kun på tale dersom vilkårene for illeggelse er til stede.

Det er lovteksten med relevant tolkning etter forarbeider og domstolpraksis som er det sentrale for vurderingen, men det er svært ofte skattekontorenes (med tilhørende klagenemders) egen praksis, i sammenheng med uttalelser fra andre forvaltningsorganer, får avgjørende betydning. Lovteksten er svært generell og åpner for en rekke tilfeller som kan være vanskelig å ha gode forhåndsuttalelser og tolkningsmomenter for. Dette innebærer at retningslinjene og verktøy som Merverdiavgiftshåndboken har stor verdi og betydning for bruken av tilleggsavgift, herunder for vurderingen om vilkårene for illeggelse foreligger.

5.1 Objektive vilkår

De objektive vilkårene for tilleggsavgift handler om hvorvidt loven (eller tilhørende forskrifter) er overtrådt, og hvorvidt det er eller kunne vært påført staten et tap. Overtredelseskravet dreier seg først og fremst om omsetningsoppgavens riktighet, og tapsvilkåret innebærer at staten grunnet overtredelsen er stilt dårligere økonomisk.

De objektive vilkårene er kumulative, og det kan ikke ilegges tilleggsavgift med mindre begge vilkår er oppfylt. Det første vilkåret, overtredelse av regelverket, krever at oppgaven rent faktisk ikke er i samsvar med de regler som foreligger. Dette kan innebære handlinger, unnlatelser eller rene taste («puncher»)- feil i levert oppgave.

5.1.1 Overtredelse

Retningslinjene sier følgende om overtredelseskravet:

«2.1.1 Overtredelse av merverdiavgiftsloven eller merverdiavgiftsforskriften

Det objektive vilkåret for bruk av tilleggsavgift er at det rent faktisk foreligger en overtredelse av merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrifter.»⁴⁰

Tilleggsavgift forutsetter at det ved oppgaven foreligger en mangel, sett i forhold til kravene som er oppstilt i merverdiavgiftsloven eller forskriftene. Mangelen kan bestå i et hvilket som helst forhold som er av betydning for skattekontorets gjennomgang av oppgaven, alt fra villende opplysninger til formkrav, se f. eks KVMA 7702.⁴¹

Merverdihåndboken bruker følgende formulering:

«Det sentrale objektive kravet er at avgiftssubjektet har overtrådt merverdiavgiftsloven eller forskrifter til loven og at den leverte oppgave dermed er uriktig. Med overtredelse av loven siktes det ikke bare til at en konkret transaksjon er uriktig bokført, for eksempel en uriktig fradragsføring av inngående faktura hvor avgift ikke er spesifisert, men også andre feil som medfører at oppgaven som leveres ikke er i samsvar med et korrekt ført regnskap, jf. Mval. § 15 1.»⁴²

Kravet om at loven er overtrådt er et åpenbart utgangspunkt for å kunne ilegge en straff eller andre reaksjoner. Det samme prinsippet gjelder på alle rettsområder, og det ville stride mot den allmenne rettsfølelse om det ikke rent faktisk måtte foreligge et overtramp for at en reaksjon skulle kunne benyttes. Selv om tilleggsavgift ikke er straff etter norsk lovgivning er det en strafflignende administrativ reaksjon som krever hjemmel i lov eller forskrift. Dette er et

⁴⁰ Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift, pkt. 2.1.1

⁴¹ <http://www.skatteetaten.no/pl/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-7702/>

⁴² Merverdiavgiftshåndboken 21-3.3.1, s. 936

rettssikkerhetshensyn som står sterkt i norsk lovgivning. Ettersom tilleggsavgift er å anse som straff etter EMK er det uansett utvilsomt at dette kravet må sees som gjeldende.

Det kan undertiden være vanskelig å være sikker på om loven faktisk er overtrådt, særlig der et spørsmål ikke lett finner svar i praksis eller retningslinjer. I de tilfeller man ikke kan finne et punkt der loven er overtrådt kan ikke tilleggsavgift benyttes, uavhengig av de holdninger eller tanker avgiftssubjektet har gjort seg om situasjonen.

Det kan ikke ilegges tilleggsavgift der loven ikke er overtrådt. Subjektet er selv ansvarlig for å levere oppgave, og avgiftssubjektet har rett til å innrette seg som man selv vil, så lenge man holder seg innenfor lovverket. Det er i så måte en vesensforskjell mellom skatteunndragelse og skatteplanlegging. Det uttales i NOU 2009: 4 «Det som gjerne omtales som skatteplanlegging reiser særlige problemstillinger. Skatteplanlegging er i seg selv ikke ulovlig, men skatteunndragelser kan skje i forbindelse med skatteplanlegging ved at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til myndighetene.»⁴³

Det kan iblant være vanskelig for avgiftssubjektet å være sikker på at man er innenfor lovverket, men da er det som utgangspunkt subjektet selv som har ansvar for å kontakte relevant organ for å undersøke. Dette vil tjene flere funksjoner for subjektet. For det første er det mindre sannsynlig at man gjør en overtredelse, for det andre vil det bidra til å overholde den aktsomhet som kreves for ikke å kunne bli sanksjonert. I dette henseende er det også anledning til å vedlegge egen forklaring til omsetningsoppgaven. Der det foreligger fra avgiftssubjektets side en forklaring av egne handlinger på bakgrunn av egen forståelse av faktum og lovgivningen, skal det ikke ilegges tilleggsavgift, jf. retningslinjene pkt. 3.5.

5.1.2 Tapsvilkåret

Retningslinjene har følgende å si om tapsvilkåret:

«2.1.2 Har eller kunne ha påført staten tap

Tilleggsavgift kan kun ilegges dersom overtredelsen «*har eller kunne ha påført staten tap*», jf. mval § 21-3. Vilkåret er oppfylt dersom overtredelsen objektivt sett har eller kunne ha påført staten tap. Tapsvilkåret skal vurderes for det enkelte avgiftssubjekt. Uttrykket «*har eller kunne ha påført staten tap*» rammer ikke bare de aktive handlinger som for eksempel å føre et annet avgiftsbeløp i omsetningsoppgaven enn det regnskapet viser, men også unnlatelser, som for eksempel unnlatelse av å beregne og innberette utgående avgift ved omsetning eller uttak

⁴³NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser, nederst i 3.1.1

av varer eller tjenester fra virksomheten. Overtredelse anses skjedd når omsetningsoppgaven er registrert i merverdiavgiftssystemet.»⁴⁴

På de fleste rettsområder er det slik at der noen har påført en annen et tap er det slik at denne annen skal ha (full) erstatning. Dette er et prinsipp som har vært gjeldende i de fleste rettssystem i mange hundre år. Beregningen for erstatningsbeløpet er altså forskjellen i før- og etterverdi.

Tilleggsavgift er ikke en erstatning, men en avgift som kommer i tillegg til det beløp staten i utgangspunktet hadde krav på, utløst av mangelfull rapportering fra subjektets side. Tapsberegningen er imidlertid den samme som om det skulle vært gjort en erstatningsmessig vurdering, og tilleggsavgift beregnes ut fra det beløpet som springer ut av forskjellen mellom «har» og «skulle hatt».

5.1.2.1 Har påført tap

«Har påført tap» er i de fleste sammenhenger lett å beregne. Der det er forskjeller mellom hva som skulle vært og hva som faktisk er levert vil det foreligge et tap. Dette tapet kan bestå i enten at staten går glipp av inntekter eller at det kreves for mye fradrag. Hvordan avgiftsoppgjøret totalt ser ut (overskudd eller underskudd for staten) er uten betydning for tapsbedømmelsen, det er forskjellen mellom «skulle hatt» og «har» som er det vesentlige.

I NOU 2009: 4, pkt. 10.6.2 blir det formulert slik:

«Næringsdrivende med merverdiavgiftspliktig omsetning har et selvstendig ansvar for at avgiftsbehandlingen er korrekt. Hovedregelen er at selger har ansvaret for å beregne, innberette og innbetale utgående merverdiavgift til staten. Samtidig er merverdiavgiftssystemet basert på at det er symmetri mellom innbetaling av selgers utgående merverdiavgift til staten og fradragføring av inngående merverdiavgift hos en næringsdrivende kjøper i neste ledd. Svikter denne symmetrien mellom utgående og inngående merverdiavgift påføres staten et avgiftstap.»⁴⁵

Det er som regel selger som skal sørge for at han fører merverdiavgiften korrekt, med unntak av situasjoner som eksempelvis følger etter mval. § 11-2, snudd avregning etter § 3-30 eller lignende. Kjøperen gjør i utgangspunktet sin del ved å betale merverdiavgiften, og har ikke

⁴⁴Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift, 2.1.2

⁴⁵NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser 10.6.2

noe ansvar for å kontrollere selgers etterfølgende handlinger i forbindelse med omsetningsoppgaven, men kun for å rapportere egne eventuelle fradrag. Det er slik man kan se om disposisjonene stemmer overens.

For at faktisk tap skal foreligge, må det være et beviselig avvik mellom hva staten skulle ha fått inn, og hva som har blitt betalt inn.

5.1.2.2 Kunne ha påført tap

Det er ikke nødvendig at den ukorrekte oppgaven blir lagt til grunn, jf. «kunne ha». Det vil være tilstrekkelig at den mangelfulle oppgaven foreligger avgiftsmyndighetene, og at det er en fare for at denne kunne vært lagt til grunn for oppgjøret. Det ville vært lite heldig for lojalitetsutviklingen hvis enhver feil som ble oppdaget under oppgaven skulle være umiddelbart unnskyldelig, bare fordi den ikke hadde blitt lagt til grunn enda. For at tilleggsavgift skal kunne ha noen nevneverdig allmennpreventiv effekt (for ikke å snakke om en individuell preventiv effekt) må den inneholde et forbehold om at en oppgave som er sendt med feil skal være like mye å bebreide avgiftssubjektet enten feilen ble oppdaget under oppgavekontrollen eller ikke.

Det typiske tilfellet der «kunne ha påført» er relevant er nettopp for tilfeller der det er avgiftsmyndighetene som har avdekket at det foreligger en mangel. Da har staten strengt tatt ikke vært unndratt noe, men man ville ha vært det om ikke dette ble avdekket ved innsats fra forvaltningens side. Dette er en tilsvarende rettsregel som de som foreligger på både skatteretts og mange av særavgiftenes tilsvarende bestemmelser, selv om formuleringen der ofte er noe annerledes og knytter seg til om «opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.»⁴⁶

«Kunne ha påført staten tap» kan være vanskelig å finne ut av. Vilkåret knytter seg til alle disposisjoner som er gjort av avgiftssubjektet, og også forhold på statens side, og det sentrale er om det kan sannsynliggjøres at staten ville komme dårligere ut enn ved en korrekt oppgave.

I Merverdiavgiftshåndboken på s. 937 står følgende: «Tapsfaren skal vurderes med utgangspunkt i avgiftsoppgjøret til det enkelte avgiftssubjekt. Hvordan det foregående eller etterfølgende ledd i kjeden har behandlet avgiften i sitt avgiftsoppgjør er uten betydning. Det er således lagt til grunn at man har hjemmel for ileggelse av tilleggsavgift ved såkalt «svart omsetning», selv om det i etterkant kan vises til at kjøper hadde fradragsrett og at staten derved ikke

⁴⁶ Se for eksempel ligningsloven § 10-2 1. ledd 1. punktum.

har lidd et tap. I den grad det dreier seg om vareomsetning, vil en manglende beregning av utgående avgift kunne åpne for et lavere beregningsgrunnlag for avgiften ved videresalg. Alene det at omsetningen er holdt utenfor regnskapet eller at det er unnlatt å beregne avgift, vil derfor kunne være nok til at man fastslår at «det kunne ha påført staten tap».⁴⁷

Dette innebærer blant annet at det kan ilegges tilleggsavgift der det har foregått svart omsetning, uavhengig av kjøpers forhold. At noe blir solgt uten at merverdiavgift blir beregnet vil kunne føre til at de senere ledd tar lavere utgangspunkt for beregning av avgift enn hva som ville vært tilfelle dersom alle regler var fulgt i hele kjeden. Av hensyn til både effektivitet og hva som anses rettferdig er det i slike tilfeller bedre å ta utgangspunkt i at en uriktig oppgave er uriktig, fremfor å undersøke hele kjeden for å finne ut om subjektet er «heldig» med etterfølgende forhold i de senere ledd.

Det er videre et poeng at omsetningsoppgaven leveres terminvis, og at det ikke fra subjektets side kan regnes med at eventuelle feil kan rettes i senere oppgaver. Levering av uriktig oppgave kan dermed føre til tilleggsavgift uavhengig av om det kan sannsynliggjøres at dette ville blitt rettet opp i senere oppgave.

«Kunne ha»- uttrykket kan strekkes ganske langt. Det er på det rene at der det er kontroll som avdekker mangelfull oppgave, faller dette klart innenfor muligheten for ileggelse av tilleggsavgift. Både i forvaltnings- og rettspraksis har følgende formulering fått tilslutning: «det avgjørende er om den avgiftspliktiges handlemåte i seg selv er egnet til å unndra avgift».⁴⁸ Dette uttrykket stammer fra Borgarting lagmannsretts dom 31. mars 2008. Det er allikevel ikke slik at enhver situasjon som kunne tenkes å ha påført et tap blir rammet, for eksempel der det er åpenbart for alle at det ikke skulle betales avgift, men at det teknisk sett kanskje skulle vært ført.

Det er imidlertid ikke nok med en rent teoretisk tapsmulighet for at man skal kunne ilegge tilleggsavgift. I forarbeidene står følgende: (Som gjengitt i KVMA 8015): «Det er dessuten et krav om at statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift som følge av overtredelsen. Spørsmålet om statskassen er unndratt avgift må i utgangspunktet vurderes etter ordinære bevisregler, herunder bestemmelsene for adgang til å nytte skjønn etter merverdiavgiftsloven §55. Uttrykket «eller kunne vært unndratt avgift » innebærer at tilleggsavgift også kan brukes

⁴⁷Merverdiavgiftshåndboken s. 937

⁴⁸ F. Eks <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-8269/>
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-8423/>
<http://www.skatteetaten.no/pl/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-7812/>

Overnevnte KVMA viser til Borgarting lagmannsrettsdom av 31. mars 2008.

dersom unndragelse er forhindret ved avgiftsmyndighetenes kontrollvirksomhet eller ved etterfølgende erkjennelse fra avgiftspliktige. Den blotte mulighet for at avgift kan være unndratt er ikke tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift.»⁴⁹

Det er sikker rett at unnlatelser sidestilles med handling hva gjelder overtredelse av loven. Det er ikke nødvendig med en aktiv forsømmelse, det holder at ikke alt som er forventet ført har blitt det.

5.1.3 Inn/ut tilfeller

Inn/ut tilfellene er tilfeller der en selger har solgt, uten å beregne merverdiavgift, til en kjøper som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som ville hatt fradragrett. Disse tilfellene har vært gjenstand for en del problematikk, da det i mange situasjoner var vanskelig å bedømme om staten «kunne vært» påført et tap.

Om bruk av tilleggsavgift ved såkalte inn/ut tilfeller sier Merverdiavgiftshåndboken følgende: «Det har knyttet seg noe usikkerhet til spørsmålet om tapsvilkåret er oppfylt i såkalte «inn/ut-tilfeller», dvs. tilfeller hvor utgående avgift ikke er beregnet, men hvor omsetningen er korrekt bokført og kjøper fullt ut ville hatt fradragrett for avgiften om den hadde vært korrekt beregnet. Spørsmålet ble satt på spissen i en klage til Sivilombudsmannen over ilagt tilleggsavgift etter tidligere tollov § 69, som hadde en tilsvarende formulering («statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt toll»). Finansdepartementet fastholdt tilleggsavgiften, riktignok nedsatt til 5 %, uten at Sivilombudsmannen fant grunnlag for å gå videre med saken.

Det er like vel lagt til grunn at det ikke brukes tilleggsavgift ved etterberegning i inn/ut-tilfeller og hvor det eneste som hefter ved forholdet er at selger har unnlatt å beregne utgående avgift.»⁵⁰

Problematikken rundt inn/ut tilfellene førte til mye usikkerhet rundt regelverket, og blant annet ba Sivilombudsmannen flere ganger om endring og klarhet i lovverket. 15. april 2010 (sak 2008/2261) uttalte sivilombudsmannen:

«I en sak publisert i Sivilombudsmannens årsmelding for 1999 på s. 280 (Somb-1999-88) ble det gjort gjeldende at daværende § 69 i tolloven, som hadde samme ordlyd som merverdiav-

⁴⁹ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-8015/> jf. NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4

⁵⁰ Merverdiavgiftshåndboken s. 939

giftsloven § 73, ikke ga hjemmel for å ilegge tilleggsavgift fordi selskapet – hvis varen hadde blitt fortollet – ville ha hatt ubetinget fradragsrett for den samme avgiften i sitt oppgjør med fylkesskattekontoret. Staten kunne da ikke ha vært påført noe avgiftsmessig tap som følge av feilen. Finansdepartementet mente at ved vurderingen av det aktuelle vilkåret måtte man se på det enkelte avgiftsoppgjøret for seg, og ikke trekke inn nøytraliserende virkninger av senere avgiftsoppgjør. Ombudsmannen stilte seg tvilende til om en slik utlegning av bestemmelsen var forenlig med ordlyden og konkluderte – særlig under henvisning til sanksjonens pønale preg – med at «[i]stedenfor å ilegge tilleggsavgift på et usikkert grunnlag, bør myndighetene gå vegen om å få regelverket endret». Finansdepartementet opprettholdt imidlertid sitt tidligere standpunkt.

Etter det jeg kan se er avgiftsmyndighetene stadig av den oppfatning at det objektive vilkåret er oppfylt i «inn/ut-tilfellene», jf. Merverdiavgiftshåndboken, 6. utgave 2010 s. 845. Dette til tross for at det er erkjent at tilleggsavgift er straff i relasjon til EMK, noe som snarere skulle tilsi at kravet til et klart hjemmelsgrunnlag skjerpes. Spørsmålet kommer på spissen ikke bare i «inn/ut-tilfellene», men også ved periodiseringsfeil hvor den avgiftspliktige bare har tatt feil av hvilken termin fradragsføring skal skje. Rent bortsett fra et beskjedent rentetap for staten, er det også her tvilsomt hvorvidt unndragelsesvilkåret/tapsvilkåret er oppfylt. Som et minimum kan det hevdes at staten bør kunne vise til konkrete holdepunkter for at et slikt tap kunne ha blitt påført. Slik jeg tolker Skattedirektoratet i denne saken, så anses ikke det aktuelle vilkåret for å være oppfylt ved de rene periodiseringsfeil, men uansett så finner jeg grunn til å gjenta min tidligere oppfordring om at regelverket på dette området bør gjøres klarere.»⁵¹

Overnevnte sak gjaldt toll- og ikke merverdiavgiftsloven. Det var allikevel samme ordlyd og tolkningsmomenter, og samme tankesett var gjeldende. Merverdiavgiftshåndboken viser til saken som nevnt over. De siste årene har praksis blitt noe endret, og inn/ut tilfellene utløser som hovedregel ikke tilleggsavgift der eneste feil er at selger ikke har beregnet utgående. Inn/ut tilfellene er gode eksempler på situasjoner der man legger stor vekt på lojalitet til regelverket fra avgiftssubjektene. Det er en klar forventning om at næringsdrivende følger regelverket, selv der en annen løsning i realiteten kan medføre samme økonomiske resultat.

Det ble i forbindelse med inn/ut-tilfellene før lagt til grunn et krav om «berettiget tvil» for ikke å ilegge tilleggsavgift. Dette kravet ble fjernet i forbindelse med retningslinjene i 2014, noe som forenkler en del situasjoner; særlig var det vanskelig for et avgiftssubjekt å bevise at man hadde en berettiget tvil, og at ens vurdering av lovverket således var forsvarlig.

⁵¹Sivilombudsmannens uttalelse 15. april 2010 (Sak 2008/2261)

5.2 Subjektive vilkår

Om det subjektive vilkåret står følgende i retningslinjene 2.2:

«I tillegg til at overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap, må det fra avgiftssubjektets side foreligge forsett eller uaktsomhet for at tilleggsavgift skal kunne anvendes.

Skyldkravet refererer seg kun til overtredelsen av lov eller forskrift, og ikke til følgen – *«har eller kunne ha påført staten tap»*.

Ved vurderingen av om tilleggsavgift skal anvendes, er det ikke nødvendig å ta stilling til graden av skyld, så lenge det foreligger uaktsomhet hos avgiftssubjektet. Skyldgraden er imidlertid et forhold av betydning ved fastsettelse av satsen for tilleggsavgift, se punkt 4.»⁵²

Det subjektive vilkåret er dermed et krav til avgiftssubjektets aktsomhet i forbindelse med omsetningsoppgaven. Dette innebærer at avgiftssubjektet må følge regelverket som foreligger, og overholde lojalitetsplikten i § 15-1 (8).

Avgiftssubjektet plikter å selv sette seg inn i lovverket, eller å søke råd fra noen som kan det. Det er avgiftssubjektet som plikter å melde inn riktig, og det skal generelt lite til for at en feil eller mangel skal utgjøre uaktsomhet. Dette har sammenheng med vanskeligheten et kontrollorgan har med å etterprøve en stor mengde oppgaver, og at det må forventes en stor grad av lojalitet til systemet for at staten skal kunne innhente den avgiftssummen som følger av omsetningen. Det er sikker rett at skyldkravet kun trenger å være oppfylt med tanke på overtredelsen, ikke knyttet til tapsvilkåret. Det er med andre ord ikke noe krav om «unndragelseshensikt».⁵³

Uaktsomhet strekker seg fra simpel uaktsomhet til grov uaktsomhet og avgrenses mot liten uaktsomhet (lite eller ingenting å bebreide) nederst og oppad mot forsettlige overtredelser. I tilleggsavgiftsøyemed er det tilstrekkelig at avgiftssubjektet «burde forstått at handlingen kunne medføre overtredelse av lov eller forskrift»⁵⁴ jf. retningslinjene 2.2.1. «Handlingen» i denne forstand kan også bestå i en unnlatelse.

⁵²Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 2.2

⁵³ For eksempel lagt til grunn i <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-6774/>

⁵⁴ Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 2.2.1

5.2.1 Aktsomhetskravet – minimumsgrensen

Det har i praksis vært ført en streng linje med tanke på hva som har blitt regnet som uaktsomhet. Det mangler en presis og konsekvent definisjon av aktsomhetskrav, men det må være trygt å si at dette strekker seg mot «bonus pater familias», nærmere hva en bevisst aktsom enn hva en normalt aktsom aktør ville gjort.

Seniorskattejurist Sigurd Nitter-Hauge fra Skatt øst formulerer det slik i artikkelen «Problemstillinger knyttet til tilleggsavgift»:

«Kjernen i aktsomhetsvurderingen kan følgelig oppfattes som en objektiv norm for forsvarlig opptreden. Dvs. at spørsmålet er om rettssubjektet kan sies å ha opptrådt som et annet kyndig og omtenksomt rettssubjekt ville ha gjort i tilsvarende situasjon.»⁵⁵

Det er presisert at artikkelen ikke nødvendigvis speiler avgiftsmyndighetenes mening, men formuleringen virker velfundert.

Det strenge kravet til avgiftssubjektets adferd innebærer at subjektet selv må sette seg inn i regelverket, og søke informasjon der det måtte foreligge tvil om korrekt handlemåte. Dette har sammenheng med aktsomhet- og lojalitetskravet i § 15-1 (8). Det betyr at en næringsdrivende må ha et våkent forhold til sin situasjon som avgiftssubjekt, og vurdere hvilke handlingsalternativ som måtte foreligge dem. Der det finnes synlige handlingsalternativ som ville ført til en mer korrekt oppgave, er det en forventning om at avgiftssubjektet skal identifisere denne og legge den til grunn.

Det er allikevel slik at det må være noe å bebreide avgiftssubjektet for de feil som er gjort, jf. Sivilombudsmannens uttalelse 8. februar 2012 (sak 2011/1145): «Det å konstatere at det ikke har skjedd en rettidig og rettmessig fortolling er i seg selv neppe nok for å legge til grunn at det har skjedd en uaktsom overtredelse. Det er derfor ikke tilstrekkelig å slå seg til ro med at det har skjedd en uidentifiserbar feil, men det må også påvises at tollskyldneren er å bebreide for de handlinger/unnlater som har skjedd.»⁵⁶ En tilsvarende formulering vil legges til grunn for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven.

Det kan undertiden være vanskelig å identifisere eller besvare problemstillinger rundt ens rettslige posisjon som avgiftssubjekt. Der man selv er i tvil eller ikke har innsikt i regelverket vil det være uaktsomt å ikke søke denne kunnskapen, enten ved å benytte seg av advokathjelp eller rådgivningstjenester. Her må merkes at det å benytte slike ikke i seg selv er frigjørende,

⁵⁵ Sitat hentet fra Revisjon og Regnskap, 7. utgave 2012

⁵⁶ 8. februar 2012 (Sak 2011/1145) Tillegg til innførselsmerverdiavgift siste avsnitt i 3.

jf. «svarer også for medhjelperes» handlinger i § 21-3 2. ledd. Det er også mulig å kontakte avgiftsmyndighetene direkte for oppklaring av rettssituasjonen, men det kan være vanskelig å få et klart svar. Dette kommer av at det kan være svært vanskelig for avgiftsmyndighetene å sette seg inn i avgiftssubjektets konkrete situasjon. Her merkes at det i forvaltningen har blitt vist til følgende setning hva gjelder situasjoner der det foreligger en uttalelse fra forvaltningen, plikter avgiftssubjektet å følge denne. Dette kan illustreres med KVMA 3951, der det blir uttalt at «Skattedirektoratet vil vise til at fylkesskattekontoret avgjør avgiftsspørsmål i første instans, og avgiftspliktige plikter å følge de svar man der får. Fylkesskattekontorets beslutninger gis ikke oppsettende virkning, med mindre det treffes et særskilt vedtak om dette».⁵⁷

Hvilke regler som er overtrådt kan også ha betydning for aktsomhetsvurderingen. Hvis man har brutt en viktig eller vanlig regel, eller en som har vært fast praktisert over lang tid, er det mer sannsynlig at det blir ansett uaktsomt enn hva tilfelle ville vært dersom det var en mindre «viktig» eller sjeldnere benyttet regel. Det ligger ingen automatikk i dette, men det vil være et moment som kan tas med i aktsomhetsvurderingen. Det kan også tenkes at en regel har vært i fast bruk i lang tid, men at det har skjedd en endring i enten regelverket eller praksis. I så fall vil det være naturlig å gi noe mer slingringsmonn enn vanlig. Det bør presiseres at heller ikke dette senker aktsomhetskravet, men at det åpnes for å benytte «kan»-skjønnet.

5.2.1.1 Tabbekvoter

Det er vanlig i bedrifter med store og kompliserte omsetningsoppgaver at det foreligger en og annen regne- eller skrivefeil. Dette er avgiftsmyndighetene klare over, og det tas hensyn til dette når man beslutter om «kan»-skjønnet skal benyttes. Det er imidlertid også slik at for situasjoner der et avgiftssubjekt har vist gode rutiner for å fange opp slike feil, men at det ikke har lyktes dem på grunn av omstendigheter utenfor deres kontroll, vil det normalt ikke utløse tilleggsavgift. Både rutinene for oppgaveføring og rutiner for kontroll innad hos avgiftssubjektet vil altså være relevante momenter i aktsomhetsvurderingen, se f. eks Merverdiavgiftshåndboken under 21-3.3.1 på s. 935.

Det er allikevel klart at «tabbekvoter» ikke er en fast standard, og dette kan ikke anføres alene uten å vise til at eventuelle feil enten er bagatellmessige eller lite å bebreide, jf. retningslinjene 3.1.

⁵⁷ <http://www.skatteetaten.no/nr/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-3951/>

5.2.2 Rettsvillfarelse

Rettsvillfarelse er normalt ikke en frigjørende omstendighet. Det er generelt slik i rettssamfunnet at det er opp til det enkelte rettssubjekt å lære og innfinne seg i lovverket. Dette gjelder også i avgiftsretten. På avgiftsrettens mer forvirrende områder kan det allikevel være situasjoner der det ikke vil være noe å bebreide et avgiftssubjekt at de ikke har vært i stand til å navigere korrekt i lovverket. Dette er særlig relevant der det er snakk om en mindre næringsdrivende som ikke har anledning til å betale for den beste rådgivning, og det for eksempel ikke er mulig å finne svar hos skattekontoret. Dette må allikevel ikke forstås slik at det ikke kreves aktsomhet, snarere heller slik at et avgiftssubjekt plikter å handle aktsomt innenfor de rammene en selv har økonomisk og kunnskapsmessig. Det forventes at avgiftssubjektet selv forstår sin situasjon og tar «de nødvendige skritt for å få dette avklart.»⁵⁸

5.2.3 Egen forklaring

Det er et poeng at avgiftssubjektet kan levere forklaring av eget standpunkt. Der det er tvil om hva som er gjeldende rett er det særlig viktig at avgiftssubjektet begrunner sitt standpunkt der det er grunnlag for tvil. Det skal mer til for at en handling eller unnlatelse blir funnet uaktsom der avgiftssubjektet kan begrunne sitt standpunkt.

Avgiftssubjektets forklaring har blitt lagt stadig mer vekt på de senere årene. Dette knytter seg både til aktsomhetsvurderingen som sådan, men også til den mer generelle lojalitetsplikten som skal ligge til grunn for alle disposisjoner på merverdiavgiftsområdet. I Høringsnotatet til den foreslåtte skatteforvaltningsloven står følgende:

«14.2.1.4 Merverdiavgiftsloven

Foruten den spesifiserte plikten til å gi opplysninger ved fastsetting stiller merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd krav om at den opplysningspliktige skal opptre aktsomt og lojalt. Avgiftssubjektet skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og skal gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen. Kravet om at avgiftssubjektet skal "bidra" til en klarlegging og oppfylning av avgiftsplikten må tolkes i sammenheng med at merverdiavgiftssystemet er et egenfastsettingssystem. Bestemmelsen må forstås som en framhevelse av avgiftssubjektets lojalitetsplikt.

Dersom det foreligger berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for

⁵⁸Merverdiavgiftshåndboken, formulering fra 21-3.3.1 på s. 935

hvordan faktum og regelverk er vurdert, anvendes ikke tilleggsavgift selv om skattemyndighetene er uenige i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten, jf. retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift fastsatt av Skattedirektoratet 10. januar 2012.»⁵⁹

Det er altså slik at for de tilfeller der lovverket fremstår vanskelig for avgiftssubjektet, vil det i de fleste tilfeller være nok for å ikke bli funnet uaktsom at man gjør sitt beste for å forstå regelverket, og legger ved en så god som mulig forklaring av faktum og egen vurdering av regelverket.

Det er allikevel sikker rett at man plikter å innrette seg dersom praksis er entydig eller det finnes andre klare uttalelser fra kompetent organ. Merverdiavgiftshåndboken viser til Rt 2012 s.1547 (Norwegian Claims Link AS). Høyesterett fant at det ikke var feil å legge uaktsomhet til grunn, ettersom, sitat:

«Finansdepartementets syn på spørsmålet har vært klart lenge og har vært offentlig tilgjengelig blant annet på Advokatforeningens nettsider. Endelig er det vist til at tjenestene er levert av advokater hos NCL, og at selskapet plikter å sette seg inn i regelverket som gjelder på deres område. Det er på det rene at næringsdrivende har plikt til å skaffe seg kjennskap til det regelverk som gjelder på det livsområde de opererer innenfor. I dette tilfellet var avgiftsmyndighetens syn på avgiftsspørsmålet klart, og det var gjort offentlig tilgjengelig.»⁶⁰

Også her var det tidligere et krav om «berettiget tvil», dette ble fjernet i retningslinjene 2014. Det viste seg å være umulig i praksis å være umulig å granske motivene til avgiftssubjektet på denne måten, og kravet ble fjernet med tilslutning fra mange (KPMG uttalte for eksempel at «KPMG bemerker at kravet til «berettiget tvil» har vært omstridt i lengre tid. Blant annet har Klagenemnda for Merverdiavgift i flere avgjørelser stilt spørsmål ved om skatteetaten i det hele tatt har hjemmel til å oppstille kravet om berettiget tvil.»)⁶¹

5.2.4 Grov uaktsomhet

Graden av uaktsomhet er nå kun av betydning for utmålingen og for beviskravet, og det er en flytende overgang mellom «vanlig» og «grov» uaktsomhet. Grov uaktsomhet, etter «måtte forstå»-kriteriet som brukt på andre områder, betyr at subjektet er «sterkt å bebreide» for de

⁵⁹Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov 14.2.1.4

⁶⁰ Sitat via Merverdiavgiftshåndboken s. 935

⁶¹ <http://www.kpmglaw.no/artikkel/revisjon-av-retningslinjer-for-ileggelse-av-tilleggsavgift>

mangler som foreligger. Dette kjennetegnes ved at det ikke har vært gjort forsøk på å forstå eller følge lovverket.

For tilfeller der grov uaktsomhet foreligger skal avgiftssubjektet gis særlig beskjed om dette i varsel om tilleggsavgift.

Der man skal ilegge tilleggsavgift på bakgrunn av grov uaktsomhet kreves at forholdet er «bevist utover enhver rimelig tvil».

5.2.5 Forsett

Forsett foreligger når det er sendt inn uriktig (eller ingenting) og avgiftssubjektet er klar over, eller «anser det som sannsynlig», at loven overtredes. Dette kjennetegnes gjerne ved at retts-tilstanden har vært kjent for avgiftssubjektet, men at den har blitt bevisst sett bort ifra. Merverdiavgiftshåndboken viser til KMVA 3951, der en fylkeskommune hadde fått beskjed av fylkesskattekontoret at en praksis måtte anses avgiftspliktig.⁶² Fylkeskommunen hadde fortsatt sin praksis uten å beregne avgift, og viste til at de «ventet på svar fra Finansdepartementet». Dette kunne ikke føre fram, og det ble uttalt følgende:

«Skattedirektoratet vil vise til at fylkesskattekontoret avgjør avgiftsspørsmål i første instans, og avgiftspliktige plikter å følge de svar man der får.»⁶³

De samme prosessuelle problemstillinger og beviskrav som for grov uaktsomhet gjelder der det foreligger forsett.

5.3 Beviskrav

Tradisjonelt har det vært simpel sannsynlighetsovervekt som har vært det relevante beviskrav ved ileggelse av tilleggsavgift. Dette har hatt sammenheng med at tilleggsavgift har vært sett på som en administrativ sanksjon, og ikke som straff.

Utover 2000-tallet ble det klart at en simpel sannsynlighetsovervekt ikke lenger er tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift, ettersom vedtak om tilleggsavgift er å regnes som straff etter europeisk tolkning. Kravet for ileggelse av tilleggsavgift er per i dag klar sannsynlighetsover-

⁶² <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-3951/>

⁶³ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-3951/>

vekt, dette har Høyesterett lagt til grunn i f. eks Rt. 2002 s. 509, Rt. 2007 s. 1217 og Rt. 2008 s. 1409, der det ble presisert at dette var nødvendig for å etterkomme krav i EMK artikkel 6.

Kravet for ileggelse av tilleggsavgift er per i dag klar sannsynlighetsovervekt. Det har Høyesterett lagt til grunn i f. eks Rt. 2002 s. 509, Rt. 2007 s. 1217 og Rt. 2008 s. 1409, der det ble presisert at dette var nødvendig for å etterkomme krav i EMK artikkel 6.

I Merverdiavgiftshåndboken står det forklart slik:

«Etter avgjørelsene i Rt 2007 s. 1217 og Rt 2008 s. 1409 (Sørum) må det legges til grunn at det i saker om ileggelse av tilleggsavgift ved uaktsomme overtredelser av loven gjelder et krav om klar sannsynlighetsovervekt for at de faktiske vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt, jf. Eidsivating lagmannsretts dom 25. juli 2011 (Parkettpartner AS). Det presiseres at dette beviskravet bare knytter seg til faktum (faktatvil).

For de grovt uaktsomme og forsettlige unndragelser er det etter Sivilombudsmannens uttalelse 24. januar 2012 i sak 2011/871 (KMVA 6906og 6906A) lagt til grunn at det gjelder et straffettslig beviskrav, dvs. bevis ut over enhver rimelig tvil. Sivilombudsmannen viste til at det på bakgrunn av de nye reglene i ligningsloven med hensyn til ileggelse av skjerpet tilleggsavgift, alminnelige bevisregler samt uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, måtte være det straffeprosessuelle beviskravet «bevist ut over enhver rimelig tvil» som gjelder når avgiftsmyndighetene legger til grunn et så vidt belastende faktum.

Beviskravene for faktum knytter seg til både de objektive og subjektive vilkår for tilleggsavgift, dvs. om det i det hele tatt er levert en omsetningsoppgave, og i så fall om den er korrekt, spørsmål om skjønnets oppbygging og størrelse i skjønnsaker, om overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap og om det er utvist uaktsomhet eller forsett.»⁶⁴

Utviklingen går mot strengere beviskrav, noe som er med på å harmonisere norske med europeiske straff- og sanksjonslinjer.

5.4 Utmålingen

Det følger av lovteksten i § 21-3 at det «kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd». Dette betyr at der avgiftssubjektet kan risikere å måtte betale inntil det dobbelte av det tap som er påført staten. Hvilken sats som blir brukt i hver enkelt sak avhenger av praksis og skjønnsbedømmelse.

⁶⁴Merverdiavgiftshåndboken på s. 937

Om utmålingen sier Merverdiavgiftshåndboken følgende:

«Sentralt i de nye retningslinjene er at tilleggsavgiften skal utmåles med standardiserte satser på grunnlag av den utviste skyld i den konkrete sak, og ikke lenger etter typetilfeller med satser basert på mer generelle betraktninger om hvor klanderverdig den aktuelle feil er.»⁶⁵

I henhold til retningslinjene er den vanlige satsen for tilleggsavgift ved uaktsomhet 20 %, mens den ved grov uaktsomhet eller forsett er 40 % eller 60 %. Utmålingen skal ta i betraktning de formildende og skjerpende omstendigheter som måtte foreligge, og de høyeste satsene (fra 60 %) er ment for forhold som er straffverdige etter straffebestemmelser. Retningslinjene pkt. 4.2 gir en liste over forhold som anses som skjerpende:

«- unnlatt registrering

- avgiftssubjektet har ikke ført regnskap
- bruk av falske dokumenter, og dokumenter med uriktig innhold
- avgiftsunndragelsen er gjennomført på en planmessig måte
- gjentakelse av tidligere påtalte forsettlige eller grovt uaktsomme forhold hos avgiftssubjektet
- regnskapsmangler har vanskeliggjort kontrollen
- gjennomgående feil og mangelfulle rutiner
- det unndratte avgiftsbeløpet er betydelig ut fra virksomhetens art og omfang»⁶⁶

Det presiseres at disse er eksempler, og ikke uttømmende. Tilleggsavgift skal ilegges på individuell basis, og alle relevante hensyn skal i utgangspunktet vurderes for hver enkelt sak.

Tilleggsavgift høyere enn 60 % kan ilegges etter særlig begrunnelse i vedtak, jf. siste i retningslinjene 4.2.

Formildende omstendigheter vil stort sett knytte seg til avgiftssubjektets forsøk på å etterkomme loven og hvilken aktsomhet som er utvist, men kan også knytte seg til ting som beløpets størrelse eller hvilken bestemmelse som er overtrådt.

Utmåling og valg av sats har gjennomgått en del forandringer de senere årene. I Sverige har man operert med «skattetilllegg» og rent standardiserte satser. I Norge har man i utgangspunktet hatt anledning til å bruke en hvilken som helst prosentsats mellom 1 og 100 (200 i tidlige varianter, selv om disse ikke ble brukt i praksis)⁶⁷, eller til og med et spesifikt beløp. Av retts-

⁶⁵Merverdiavgiftshåndboken på side 934

⁶⁶ Retningslinjer for illeggelse av tilleggsavgift, 4.2

⁶⁷ Se under «Historiske linjer»

sikkerhetshensyn (og av hensyn til lojalitet blant skatte- og avgiftsbetalerne) har det vært naturlig å behandle saker så likt som mulig. Særlig har utviklingen gått i denne retningen de senere årene, da filterbruk og effektivitet i oppgavekontrollen har vært en stadig viktigere faktor. At skyldgraden nå skal være styrende for satsen har sammenheng med at det er et ønske om å legge til rette for at avgiftssubjektene skal kunne innrette seg så godt som mulig etter regelverket, samtidig som man straffer hardere de som forholder seg mindre lojalt til systemet.

5.5 Forhold som kan frita for tilleggsavgift

Den eneste måten et avgiftssubjekt kan være sikker på at man ikke kan bli ilagt tilleggsavgift er å sørge for at minst ett av vilkårene for ileggelse ikke er oppfylt. Dette kan være vanskelig å oppnå, og forvaltningen har gjennom retningslinjene under pkt. 3 «Unntak fra tilleggsavgift» anledning til å lempe eller ikke ilegge tilleggsavgift, gitt at omstendighetene tilsier det.

5.5.1 «Kan»- skjønnet

Forvaltningen står som regel fritt til selv å vurdere om sanksjoner skal benyttes når vilkårene for dem foreligger. Dette gjelder også på tilleggsavgiftens område, og selv om det etter prinsippet om «likhet for loven» som regel skal ilegges tilleggsavgift der vilkårene foreligger, skal hver enkelt sak vurderes individuelt. Det er særlig der det er utvist liten skyld at det blir aktuelt å ikke ilegge tilleggsavgift, men også tapsfaren og tapets størrelse kan ha betydning for valget om å benyttes seg av tilleggsavgift eller ikke, se retningslinjene pkt. 3.⁶⁸

5.5.2 «Punche-feil»

Det skal, ifølge retningslinjene pkt. 3.4, ikke ilegges tilleggsavgift der det foreligger «åpenbare regne- eller skrivefeil», med mindre dette er eller burde vært oppdaget av avgiftssubjektet selv. I så tilfelle er det en unnlatelse og et brudd på lojalitetsplikten fra avgiftssubjektet dersom dette ikke underrettes avgiftsmyndighetene.

Merverdiavgiftshåndboken formulerer det slik: «Det er ikke uvanlig at det blir anført at det alltid vil forekomme noen feil i et regnskap av en viss størrelse, såkalte punche-feil, og at det

⁶⁸ Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 3

derfor må være en tabbekvote eller et visst slingringsmonn for slike feil oppstått under bokføringen. I slike saker vil imidlertid vurderingstemaet ikke bare være hvorvidt slike feil isolert sett er uaktsomme, men også hva avgiftssubjektet har gjort for å fange opp slike påregnelige feil før oppgaven ble levert.»⁶⁹

Det er med andre ord ikke slik at man kan påregne å bli unntatt tilleggsavgift bare fordi en feil er «vanlig», men at det kreves aktsomhet både ved og etter føring av oppgave. Der man har gjort sitt ytterste for å unngå feil, og dette dokumenters vil dette tilsi en mildere linje fra avgiftsmyndighetene. Dette kan sees i sammenheng med at det ikke skal ilegges tilleggsavgift der avgiftssubjektet i forklaring har gjort rede for sitt syn på saken.

6 Om kontroll av omsetningsoppgaver og om tilleggsavgiftens funksjon

Avgiftssubjektets fremste motivasjon er å maksimere egen vinning. I et hypotetisk system som er umulig å lure og fullkomment enkelt å forstå ville det ikke være rom for å betale annet enn det korrekte beløpet. I den virkelige verden er det rom for både misforståelser og ulike tolkninger, som gjerne medfører økte kostnader for både avgiftssubjektet og myndighetene. For at begge parter skal kunne ha en mest mulig effektiv tilnærming til avgiftsberegningen er det nødvendig at regelverket er så lettfattelig som mulig. Da det i praksis ikke er mulig å ha et så enkelt system at dette skjer av seg selv, og det fra avgiftssubjektets side er ønskelig å betale minst mulig, må sanksjoner til for å sørge for avgiftssubjektet innfinner seg i regelverket. Tilleggsavgift er et eksempel på en slik sanksjon.

Hvor stor andel av den «riktige» avgiftssummen en stat får inn avhenger av en del faktorer. Jeg vil nevne noen eksempler:

- Lojalitet og forståelse mellom avgiftssubjekt og forvaltning
- Hvor lett det er for avgiftssubjektet å sette seg inn i regelverket
- Hvor vanskelig det er å finne smutthull
- Avgiftenes omfang
- Reaksjoner for ikke å etterkomme lovverket
- Incentiver for korrekt utfyllelse
- Effektivitet i administrasjon

⁶⁹ Merverdiavgiftshåndboken under pkt. 21-3.3.1 Generelt. 2. avsnitt s. 935

Lojaliteten er i merverdiavgiftssammenheng lovfestet i § 15-1 (8), men en lovfestelse i seg selv vil ikke gjøre avgiftssubjektet mer aktsomt eller lojalt. Der det for de fleste allikevel foreligger en lojalitet til lovverket vil det være systemet som er styrende for etterlevelsen, herunder hvor lett forståelig regelverket er og hvor effektiv administrasjon som kan gjennomføres.

For å øke graden av aktsomhet blant avgiftssubjektene og oppnå at også mindre lojale avgiftssubjekter innfinner seg med regelverket, er økonomiske sanksjoner som tilleggsavgift et naturlig virkemiddel. I denne delen vil jeg drøfte tilleggsavgiftens funksjon.

6.1 Tilleggsavgift som forebyggende virkemiddel

Det er en vanlig tanke på de fleste områder at en negativ sanksjon er et av de effektive virkemidler som kan tas i bruk for øke graden av samarbeid fra subjektene for et regelverk. Det har i lang tid vært uenighet om hvilken virkning sanksjoner har på graden av lovlydighet, særlig på strafferettens område. Generelt har forskningen ikke hatt noe entydig resultat, men det virker tvilsomt at «strengere straffer fører til mer lovlydighet». Det er allikevel slik at straff og økonomiske sanksjoner som regel har langt høyere grad av effektivitet på de områder der det er mer typisk med overlagte overtredelser. Det vil alltid være i en næringsdrivendes interesse å maksimere sin økonomiske vinning, samt begrense kostnader mest mulig. For at tilleggsavgift skal være et effektivt preventivt virkemiddel er det derfor nødvendig at de næringsdrivende ser på det som en reell og levende mulighet at de vil lide et økonomisk tap dersom de opptrer illojalt overfor regelverket. Det er i dette særlig et poeng at den tilleggsavgift som ilegges er proporsjonal til den illojaliteten som er vist. I dag er det graden av uaktsomhet som er styrende for utmålingen av tilleggsavgiften, og det er dermed alltid et incentiv for de næringsdrivende å etterkomme de påbud som følger av regelverket.

Det har flere ganger blitt anført allmennpreventive hensyn som sentrale for bruken av tilleggsavgift og -avgift, for eksempel har dette blitt lagt til grunn i KMVA 8416.⁷⁰ Det kommer riktignok ikke frem om det har blitt gjort forskning på hvilken allmennpreventiv effekt straffliggende reaksjoner har.

Generelt vil jeg påstå at det nok er større preventiv effekt ved bruk av økonomiske sanksjoner for (primært) økonomiske institusjoner (bedrifter mv.) enn hva man vil kunne finne for en-

⁷⁰ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Vedtak/Vedtak-merverdiavgift/KMVA-8416/>

kelpersoner i for eksempel voldsforbrytelsessammenheng, men som sagt foreligger meg ikke forskning som kan konkretisere dette.

Under forutsetning av at det finnes en reell og målbar allmennpreventiv effekt ved bruk av administrative økonomiske sanksjoner, må denne effekten legges til i effektivitetsanalysen av tilleggsavgift. For å kunne se hele bildet av tilleggsavgift som inntektskilde må alle direkte og indirekte inntekter og kostnader tas med. Det hadde vært svært interessant å gjøre en kartlegging av effekten av de ulike sanksjonene myndighetene har til sin disposisjon, men dette finnes foreløpig ikke.

6.2 Tilleggsavgift som statlig inntektskilde, Statistikk

For å kunne gjøre en vurdering av tilleggsavgiftens betydning vil jeg sitere en del statistikk. Statistikken er primært hentet fra Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013):

«Totalt antall saker med tilleggsavgift i 2012 var 1086 for landet som helhet. Tilsvarende for 2010 og 2011 var henholdsvis 1037 og 776. I 2012 utgjorde tilleggsavgiften 20 mill. kroner, mens den i 2010 og 2011 utgjorde henholdsvis 19 og 17 mill. Kroner.»⁷¹

«I 2012 varierte andelen saker med tilleggsavgift fra 3,7 prosent i Skatt nord til 30,1 prosent i Skatt vest. I 2010 og 2011 var variasjonen i andelen saker med tilleggsavgift omtrent den samme som i 2012.»⁷²

«Det framkommer videre i rapporten at 12 prosent av de oppgavene som ble tilfeldig valgt, inneholdt feil som ville gitt en avdekking på kr 3000 eller mer.»⁷³

I samme periode har antall dagsverk brukt i oppgavekontrollen vært mellom 27500 og 25000.⁷⁴

⁷¹ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) nest siste avsnitt s. 69.

⁷² Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) siste avsnitt s. 69

⁷³ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) på s. 70

⁷⁴ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) tabell 8 på side 60

Med så få saker per år som 1000 utgjør tilleggsavgift bare en svært liten del av det beløp staten henter inn hvert år. Det er riktignok en del av sakene med tilleggsavgift som består i store beløp, men 20 millioner kroner er tross alt en svært liten del av den totale merverdiavgiften som innbetales hvert år. Dersom tilleggsavgift skal kunne ha en nevneverdig innvirkning på den norske økonomien må denne nettopp bestå i å endre avgiftssubjektenes adferd. Det er engang slik at selv om man har lovfestet avgiftssubjektenes lojalitetsplikt (§ 15-1 (8)) så kreves incentiver for å ha noen reell innvirkning på subjektenes adferd.

For å maksimere den økonomiske effekten av tilleggsavgift som fenomen må man derfor legge til grunn at de næringsdrivende er rasjonelle aktører med klar egeninteresse i å maksimere sin egen økonomiske situasjon. Man skal selvfølgelig ikke glemme at de fleste mennesker vil følge loven av egen moralske overbevisning, men i forbindelse med selvdeklarasjon vil det gjerne være ting som er åpent for tolkning, og hvor man må forvente at avgiftssubjektene gjør det som best tjener egne interesser. I sammenhengen tilleggsavgift er det ofte uklare linjer i både hva som er uaktsomt, hva som er «kunne ha påført tap» og hva som er og ikke er overtredelse av loven. Her vil mest mulig klarhet i kombinasjon med et regelverk som er mest mulig i tråd med hva som alminnelig blir ansett som rettferdig være den retning som kan oppnå best mulig samarbeid fra avgiftssubjektet.

Tilleggsavgift er en praktisk sanksjon, men den praktiseres vidt forskjellig grad av de ulike skattekontorene. Dette er problematisk for en sanksjon som i alle henseende er ment å likebehandle avgiftssubjektene. Riksrevisjonen peker i sin rapport på et sterkt behov for bedre samkjøring mellom departementet og forvaltningen.

Det fremkommer ikke av rapporten om man ønsker å øke hyppigheten av tilleggsavgift blant skattekontorene med lavere frekvens eller minske hyppigheten blant de som ilegger oftest. Når man tar i betraktning at tilleggsavgift er ment å være en progressiv avgift som rammer hardere de som er mer å bebreide (jf. retningslinjene 4) ville det vært uhensiktsmessig om tilleggsavgift kun ble ilagt i 4 % av de tilfellene der det foreligger oppgaver med feil. Særlig med tanke på at det «skal» ilegges tilleggsavgift der vilkårene foreligger virker det naturlig at det er de skattekontor med særlig lav frekvens i bruk av tilleggsavgift som først og fremst må legge om praksis. Dersom tilleggsavgift skal fungere som en sanksjon med allmennpreventiv effekt er det nødvendig at avgiftssubjektene ser det som sannsynlig at de kan bli utsatt for den, og således vil jeg anta at det er ment å bli en økning hos de kontorene som benytter tilleggsavgift minst.

6.3 Om modell- og skjønnsbruk i oppgavekontroll

På mange områder vil det kunne være svært effektivt å implementere automatiske tiltak for å identifisere og sortere resultater. I mange tilfeller vil det til og med kunne overgå fagkunnskap hva gjelder treffsikkerhet, se for eksempel de tilfeller som nevnt i boken «Tenke, fort og langsomt»⁷⁵, eller skatteetatens egen suksess med automatiserte modeller for de tilfeller oppgave ikke er levert.⁷⁶ I oppgavekontrollen benyttes det filtre og dataprogrammer som er laget for å identifisere oppgaver av særlig risiko.

Der filter- eller modellbruk kan ta over for en kontrollør, vil det både frigjøre kapasitet og kunne bidra til en mer enhetlig behandling av like saker. Det har vært et problem i Norge at det ikke har vært konsekvent behandling av oppgaver over hele landet, med store forskjeller i bruk av tilleggsavgift i de ulike landsdelene.⁷⁷

Det har de senere årene blitt brukt filtre i økende grad. Filtrene er allikevel såpass vidtrekkende at de fanger opp langt flere oppgaver enn hva regionene kan kontrollere. På landsbasis ble 13,8 % av de 93000 filterstoppede oppgavene kontrollert i 2012. Filtrene stoppet 121198 oppgaver i 2010.⁷⁸

Finansdepartementet har uttalt om bruken av filtre:

«Finansdepartementet opplyser at det er kjent med at arbeidet med utvalgsriteriene som benyttes ved filterutslag, er i kontinuerlig utvikling i skatteetaten. Departementet mener det er viktig at filtrene ikke settes for snevert, slik at viktige kontrollobjekter slipper gjennom. Departementet har tiltro til at etaten har nødvendig kompetanse og innsikt til å vurdere hvilke filterutslag som skal følges opp gjennom kontroll, slik at de mest kontrollverdige oppgavene blir kontrollert.»⁷⁹

⁷⁵ Daniel Kahneman, Tenke, Fort og Langsomt. Særlig kapittel 21

⁷⁶ Se arikkelen «Færre skjønn og jevnere arbeidsbyrde med prediktive modeller» fra Skatteetatens Analysenytt 1/2015

⁷⁷ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) figur 10 på side 69.

⁷⁸ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) tabell 11 på side 64

⁷⁹ [Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 \(2012–2013\) 4.](#) avsnitt på side 64

Skattedirektoratet har denne tanken til grunn ved utarbeidelsen av filtrene:

«Når det gjelder Riksrevisjonens anbefaling om tiltak for mer effektiv utvelgelse av deklarasjoner og avgiftsoppgaver til kontroll, opplyser departementet at det er en bevisst handling fra Skattedirektoratet at filtrene stopper mange oppgaver, og at dette medfører ressursbruk til manuell vurdering av hvilke oppgaver som skal kontrolleres. Ressursbruken kunne vært redusert ved å ha større masker i filtrene, men det øker ifølge Finansdepartementet risikoen for at potensielt kontrollverdige oppgaver ikke blir gitt en vurdering av om kontroll skal gjennomføres.»⁸⁰

Det har altså fra forvaltningens side lagt til grunn at kvalifiserte menneskelige kontrollører vil bedre identifisere mangelfulle oppgaver, eller i hvert fall med større treffsikkerhet. Det oppgis ikke grunnlag for at dette har vært testet i praksis, selv om det i nyere tid har vært etterspurt og det kan være på vei.⁸¹

Riksrevisjonen bemerker i 2.1 behovet for en mer effektiv utvelgelse av oppgaver.⁸²

Pilot systematisk utvalg er navnet på et prosjekt som er ment å kartlegge effektiviteten av «prediktiv tilnærming», som innebærer at man benytter seg av lagret informasjon for å identifisere særlig risikoutsatte oppgaver. Prosjektet ble gjennomført første gang i 2011, med gode resultater.⁸³ For detaljerte resultater vil jeg vise til artikkelen «Modeller for effektiv utvelgelse av omsetningsoppgaver til kontroll» fra Analysenytt 01/2015.

Det vises ikke til noen konkret sammenligning i treffsikkerhet mellom profesjonelle kontrollører, prediktive modeller, filtre og rene tilfeldigheter, og jeg vil stille spørsmål ved om det kanskje ville vært en god investering å undersøke dette i stor skala for å kunne maksimere effektiviteten i fremtidig oppgavekontroll. Det er oftere enn man gjerne tror slik at relativt rudimentære markører kan ha en treffsikkerhetsprosent helt opp mot eksperter hva gjelder kriteriumsbasert utvelgelse, og det er derfor gode grunner som tilsier at det er verdt å gjøre konkrete undersøkelser for å finne ut om Finansdepartementet har vitenskapelig grunnlag for sitt syn.

⁸⁰ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) på side 11.

⁸¹ Se for eksempel «Skattekestens hull – hvordan få kunnskap om etterlevelse?» fra Skatteetatens Analysenytt 01/15

⁸² Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) under 2.1 på s. 8

⁸³ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) s. 70

Pilotprosjektet med prediktive modeller er stadig i gang, og det kjøres tester for å bedre treffsikkerheten og sammenligne denne med kontrollørenes.⁸⁴

Her vil jeg stille spørsmål ved om kanskje det burde foregå to separate kontroller. Den vitenskapelige metoden for å finne ut av beste metode for å stoppe kontrollverdige oppgaver er å foreta en blindtest. Denne kunne i dette tilfellet bestå i at kompetente kontrollører på den ene siden og modellene på den andre siden begge velger ut oppgaver for kontroll. Rent tilfeldig utvalgte oppgaver vil kunne fungere som kontrollobjekt.

Dersom dette forsøket kan foretas på stort nok antall oppgaver vil man sitte igjen med gode indikasjoner på hvorvidt den ene eller andre metoden er bedre. Min hypotese er at den store hovedtyngden av utvelgelse bør foretas med filtre, mens det bør foregå parallelle kontroller ved menneskelig skjønn. Det bør i løpet av relativt kort tid være tydelig hvilken metode som fører med seg de beste resultater. Undersøkelsen «Pilot systematisk utvalg», prosjektet som benytter seg av filtre og dataprogrammer, er et godt steg på veien mot dette. Prosjektet har vært vellykket så langt, og er ment å videreføres.⁸⁵

6.4 Næringsdrivendes forhold til tilleggsavgift

Det er et vilkår for å kunne ilegge tilleggsavgift at det foreligger uaktsomhet eller forsett ved overtredelsen av en rettsregel for at man skal kunne ilegge tilleggsavgift. Det er videre slik at graden av utvist skyld er styrende for hvilken sats av tilleggsavgift man blir ilagt. For å skulle kunne komme best mulig ut økonomisk, må avgiftssubjektene gjøre en analyse av hvilke problemstillinger som reises, hvilken konsekvens de får, og hvilke handlingsalternativ som foreligger.

Der man er trygg på rettsreglene skal man åpenbart følge disse, for at det ikke skal foreligge forsett med tanke på overtredelsen. Det kan imidlertid forekomme situasjoner der man er usikker på regelverket og det er kostnader forbundet med å skaffe en bedre forståelse av det. For eksempel kan man ha en stor del av omsetningen som man selv ikke tror er merverdiavgiftspliktig, men hvor man ikke er sikker på dette. I noen tilfeller vil det å skulle utrede regelverket være en meget ressurskrevende prosess, med advokat- og rådgivningskostnader som gjerne kan bli svært høye. I disse tilfellene kan man kanskje se på disse som aktsomhetskost-

⁸⁴ Se artikkelen «Kontroll av omsetningsoppgaver – ny modell kan gi bedre utvelgelse» fra Skatteetatens Analysenytt 1/2014

⁸⁵ Se artikkelen «Modeller for effektiv utvelgelse av omsetningsoppgaver til kontroll» fra Analysenytt 01.2015

nader, og innarbeide dette i en økonomisk analyse. Det er i så måte et interessant spørsmål om denne planleggingen i seg selv vil være med på å skjerpe kravet til aktsomhet.

Det er ikke noe enkelt svar på hvilke typer feil som vil utløse tilleggsavgift, og den «beste» måten å unngå å utsette seg for risikoen er å følge regelverket og ikke påføre staten noe tap. De handlinger et avgiftssubjekt gjør for å oppnå dette vil uansett være en del av aktsomhetsvurderingen, og der det i tillegg foreligger avgiftsmyndighetene en forklaring av avgiftssubjektets standpunkt med begrunnelse vil det i mye mindre grad enn ellers være risiko for å bli ilagt tilleggsavgift. I den grad man kan påregne at oppgaven blir kontrollert er det dermed i avgiftssubjektets interesse å oppnå best mulig grad av oppfyllelse av lojalitetsplikten, etter de forutsetningene man har.

6.5 Fremtidsutsikter

Det foreligger per nå en høring om et forslag til en ny skatteforvaltningslov som er ment å være en «omfattende forenkling av regelverket».⁸⁶ Denne tar sikte på å legge til rette for at reglene mellom de ulike forvaltnings- skatte- og avgiftsreglene skal gjøres enklere og mer oversiktlige. Dette har i lang tid blitt etterspurt i næringslivet, og det har vært et ønske om å oppnå en bedre felles forståelse for regelverket. Det har vært tidvis motstridende oppfatninger både mellom næringsdrivende og forvaltningen (f. eks vedrørende inn/ut tilfellene), mellom domstolene og forvaltningen (dobbeltraffproblematikk), og også til dels innad i forvaltningen.

Det virker som om det er en sentral tanke i skatte- og avgiftsforvaltningen at man skal forbedre rammene til de næringsdrivende og gjøre det enklest mulig å holde seg innenfor regelverket. Samtidig skal det bli vanskeligere å lure seg unna å måtte betale staten det en skylder. Denne retningen synes å være det man trenger for å kunne innhente mest mulig av det beløpet staten har krav på. Samtidig vil et lettfattelig og ensartet regelverk stimulere samarbeid og i siste instans gjøre forvaltningen (kanskje særlig kontrollene) mer effektiv. Det vil også være effektivt for de næringsdrivende, som kan benytte flere av sine ressurser der de ønsker, og unngå å bruke unødvendig tid på å tolke regelverket eller unødvendige midler på å benytte noen som kan det.

Riksrevisjonens rapport har belyst en del problematikk rundt oppgavekontrollen og de ulike skattekontorenes og regionenes ulike praksis. Fra region til region varierer prosentandelen

⁸⁶ Se pressemelding av 21.11.2014 «Forenkler reglene for skatteforvaltning» i forbindelse med høring om ny skatteforvaltningslov

oppgaver med feil som blir ilagt tilleggsavgift fra 4 % til 30 %.⁸⁷ Dette er problematisk med tanke på likebehandling, og det har blitt krevet fra flere hold at det blir utviklet en likere praksis på landsnivå.

Det er også verdt å nevne at oppgavekontrollen er i ferd med å gjennomgå en karakterendring og bli noe mer automatisert. Dette er både tilfelle i utvelgelsen, med filterbruk, og ved mer standardiserte satser for tilleggsavgift, basert på grad av uaktsomhet. Resultatet av denne prosessen vil forhåpentligvis være at både de næringsdrivende og forvaltningen får klarere rammer for sine plikter. I beste fall vil dette kunne bli en viktig bidragsyter til at effektiviteten bedres hos alle parter.

Departementet uttaler på side 265 i høringsnotat til ny skatteforvaltningslov følgende:

«Etter ligningsloven er i dag et av hovedvilkårene for å ilegge tilleggsavgift at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Bestemmelsene om tilleggsavgift i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er i dag utformet som såkalte generalbestemmelser, slik at et av hovedvilkårene for ileggelse av tilleggsavgift er at det har skjedd en overtredelse av lov eller forskrift. Etter departementets vurdering bør en som hovedregel ikke benytte slike vide generalbestemmelser for ileggelse av administrative sanksjoner. Hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet tilsier klart at loven beskriver nærmere hva som er belagt med sanksjon.»⁸⁸

Når det gjelder tilleggsavgift er det relativt mange steder å lete for å finne hva som er de relevante problemstillinger for ileggelse. Dette er uheldig for avgiftssubjekter som ikke har forutsetninger for å selv sette seg inn i dette, og som heller ikke har råd til å innfinne seg ved bruk av rådgivning eller advokattjenester. En presisering av ordlyden vil mulig kunne bedre dette, særlig der denne viser til andre rettsregler, for eksempel retningslinjene.

En annen ting som har blitt lagt vekt på i forbindelse med mer likelydende sanksjonsbestemmelser er opplysningssvikt. Departementet uttaler følgende:

«Ved utformingen av nye felles sanksjonsbestemmelser i en ny skatteforvaltningslov finner departementet etter dette at det bør være et hovedvilkår for ileggelse av tilleggsavgift at det foreligger opplysningssvikt (uriktige eller ufullstendige opplysninger, samt fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger). Departementet viser til forslag til § 14-3 første ledd.»⁸⁹

⁸⁷ Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013) figur 10 på s. 69

⁸⁸Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov s. 265

⁸⁹Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov s. 266

Ved å gjøre lovteksten likelydende for ulike sanksjoner med samme vurderingstema og innhold vil man eliminere en del av de forskjellene som fremstår tilfeldige, og oppnå et regelverk som kanskje i høyere grad vil kunne medføre etterlevelse. I alle tilfelle blir det mindre problematisk å skulle ha oversikt over hvilken ulikhet som finnes i rettsreglene på de ulike områdene.

I utformingen av ordlyden i slike felles sanksjonsbestemmelser vil også gjøre endringer på det man i tilleggsavgiften kaller tapsvilkåret. Her legges det til grunn at innholdet i «skattemessig fordel» fanger opp det samme som «har eller kunne ha påført staten tap». Ligningsloven hadde tidligere en likere formulering med avgiftslovgivningen, og departementet ser ut til å foretrekke den nye formuleringen. De uttaler følgende på s. 266:

«Etter departementets vurdering fanger betegnelsen «kan føre til skattemessige fordeler» opp innholdet i de ulike formuleringene av det samme vilkåret som i dag framgår i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og foreslår et slikt vilkår i bestemmelsen om ileggelse av tilleggsskatt overfor skattepliktige, jf. forslag til § 14-3 første ledd. For øvrig er dette det samme vilkåret som er vedtatt i bestemmelsen om skattesvik (§ 378) i straffeloven 2005.»⁹⁰

Tilleggsavgiftens karakter og praksis har gjennomgått stor forandring siden forløperen fra 1933. Formuleringen har blitt forandret med hver nye lov, og selv om innholdet hovedsakelig har forblitt det samme har det forekommet nye aktuelle problemstillinger og ny metodikk. Europeisk rett har fått stadig større betydning, og fortsatt er det ikke klart hvilke deler av tilleggsavgiften som er problematiske i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1. De senere årene har det vært en rekke overhalinger, med påfølgende endringer i retningslinjene, og disse ser ut til å fortsette i forbindelse med forslaget om ny skatteforvaltningslov. Sammen med utviklingen av oppgavekontrollen betyr dette at tilleggsavgift også i fremtiden vil by på nye problemstillinger.

⁹⁰Høring - forslag til ny skatteforvaltningslov s. 266

Litteraturliste

Lover og forskrifter:

Lov om merverdiavgift av 2009
Forskrift til merverdiavgiftsloven

Lov om omsetningsavgift (nr. 11 av 19. mai 1933)

Lov om merverdiavgift av 1969

Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 1980

Lov om straff (straffeloven) av 2005

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 1967

Kongeriket Norges Grunnlov

Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) av 1999

Alle lovsitater er fra lovdata der ikke annet er spesifisert.

Forarbeider:

Saksnr. 12/767 21.11.2014 Høringsnotat - Ny skatteforvaltningslov

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndraelser

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Dansk lov:

Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)

Traktater og konvensjoner:

Den Europeiske menneskerettighetskonvensjon

Høyesterettsdommer:

Rt. 2002 s. 509

Rt. 1995 s. 1768.

Rt. 2007 s. 1217

Rt. 2008 s. 1409

Rt. 2003 s. 1376

Rt. 2004 s. 2000

Andre dommer:

Borgarting lagmannsrettsdom av 31. mars 2008. (LB-2007-57596 - UTV-2008-864)

Högsta Domstolens plenumsdom 23 juni 2013 (PMP)

Klagenemndsvedtak:

KMVA 6906og 6906A

KMVA 6774

KMVA 3951

KMVA 8416

KVMA 7702

KVMA 8269

KVMA 8423

KVMA 7812

KVMA 8015

Administrative uttalelser:

Reviderte retningslinjer for illeggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven av 21. oktober 2014.

Sivilombudsmannens uttalelse 23. november 2012 (Sak 2011/2766)

Sivilombudsmannens uttalelse 24. januar 2012 (sak 2011/871)

Sivilombudsmannens uttalelse 9. september 2014 (sak 2014/1276)

Sivilombudsmannens uttalelse 15. april 2010 (Sak 2008/2261)

Sivilombudsmannens uttalelse 8. februar 2012 (sak 2011/1145)

Bøker og artikkelsamlinger:

Peter Melz og Eleonor Kristofferson, Mervärdesskatt, 17 upplagan 2013 (Istus Förlag)

Thor Refsland, Merverdiavgiftsloven med kommentarer, 4. utgave 1995 (Utgitt av Skattebetalerforeningen)

Eysteinn Friigard og Harald Rosenberg, Omsetningsavgiften i praksis, 1956. Forlagt av Johan Grundt Tanum

Dennis Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten, 1. utgave 2004 (Jurist- og Økonomforbundets Forlag)

Merverdiavgift i EU - En innføring, 2. utgave 2007. (Utgitt av Den Norske Revisorforening)

KPMG Law Advokatfirma DA, Praktisk avgiftsrett, utvalgte publiserte artikler. 2000.

Torstein Eckhoff og Eivind Smith, Forvaltningsrett, 9. utgave 2010, Universitetsforlaget

Daniel Kahneman, Tenke, Fort og Langsomt, 2012, Pax forlag

Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, MVA-kommentaren, 4. utgave 2011, Gyldendal Norsk Forlag

Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre (red.), Skatteprosess, 2011, Gyldendal Norsk Forlag

Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken, 2014, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS
http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/handboker/mva_handboken_10_2014.pdf?epslanguage=nb-NO Merk at det er 2014-utgaven som er benyttet. Utgaven fra 2015 kom ut i midten av semesteret, og skal ikke inneholde vesentlige endringer på oppgavens område.

Hans Thornstedt, Erik Eklund og Gunnar Rabe, Skatte- och avgiftstillägg, 1994, Norstedts Juridik

Jan Pedersen, Skatte- & afgiftsstrafferet, 2001, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Artikler og rapporter:

Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift, Dokument 3:11 (2012–2013)

KPMG: Revisjon av retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 18.11.2014

Kontroll av omsetningsoppgaver – ny modell kan gi bedre utvelgelse, fra Skatteetatens Analysenytt 1/2014

Modeller for effektiv utvelgelse av omsetningsoppgaver til kontroll, fra Skatteetatens Analysenytt 01/2015

Skattekestens hull – hvordan få kunnskap om etterlevelse?, fra Skatteetatens Analysenytt 01/2015

Sigurd Nitter-Hauge, Problemstillinger knyttet til tilleggsavgift, i Revisjon og Regnskap, 7. utgave 2012

Pressemelding av 21.11.2014 «Forenkler reglene for skatteforvaltning», tilhørende Høringsnotat - Ny skatteforvaltningslov

Masteroppgaver:

TILLEGGSavgift ETTER
MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 21-3 (1) FØRSTE
PUNKTUM, Syberg, Rikke 23.4.2012

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i EMK:

En analyse av parallellforfølgning i nyere praksis fra EMD og Høyesterett, Olsen, Kristoffer 10.4.2015